

TRIBUNAL SUPREMO**Sentencia n.º 371/2025 de 31 de marzo de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Rec. n.º 932/2023****SUMARIO:**

IVA. Modificación de la base imponible. Cuestiones formales. *Acreditación de la remisión al deudor de la factura rectificativa.* En este caso, como se ha podido ver, la administración tributaria considera que no se ha acreditado que la factura se haya remitido al destinatario de la operación, y el tribunal de instancia ha confirmado que, siendo así, se incumplen los requisitos para modificar la base imponible por parte del sujeto pasivo. En 2013 la remisión de la factura rectificativa debía realizarse al destinatario de las operaciones, que es la entidad deudora. A finales de octubre, además, debía remitirse a la administración concursal. La cuestión casacional consiste en dilucidar si se cumple con los requisitos establecidos para modificar la base imponible del IVA, dado que, en un primer grupo de operaciones cuyos destinatarios se encontraban en concurso de acreedores, existe controversia acerca de si la sociedad hubiera remitido las facturas rectificativas a sus destinatarios y, respecto de otro conjunto de operaciones impagadas y cuyos créditos tenían la consideración de incobrables a efectos del impuesto, sobre si la sociedad ha emitido las correspondientes facturas rectificativas en el plazo legalmente previsto. La sentencia recurrida ha considerado probado que la factura no se ha remitido al destinatario, y en esa valoración de la prueba practicada no podemos entrar en sede casacional, en tanto en cuanto ni es irracional ni arbitraria. Por lo demás, el rechazo de la testifical propuesta por la recurrente, y rechazada por la sentencia de instancia, no fue recurrida por la mercantil. No se ha acreditado por parte del sujeto pasivo la remisión de las facturas rectificativas a los deudores, habiéndose incumplido, por tanto, el requisito exigido en el art.24 Rgto IVA, por lo que no puede admitirse la modificación de bases imponibles realizadas y respecto de otro conjunto de operaciones impagadas y cuyos créditos tenían la consideración de incobrables a efectos del impuesto, por no emitirse las correspondientes facturas rectificativas en el plazo legalmente previsto. El Tribunal fija la siguiente doctrina: La remisión de la factura rectificativa a la que se refiere el art..1 Rgto IVA, como requisito para la válida modificación de la base imponible prevista en el art. 80 Ley IVA no exige, en todo caso, el empleo de un medio de remisión que, per se, acredite fehacientemente el envío y su contenido (p.ej.: burofax); por el contrario, es posible acreditar tales extremos por otros medios de prueba. Por otro lado, el plazo de un año y tres meses a contar desde el devengo del impuesto para proceder a la modificación de la base imponible del IVA de créditos incobrables, previsto en el art. 80. Cuatro B) Ley IVA en la redacción vigente, es respetuoso con el derecho europea, en particular, con principios tales como el principio de efectividad, neutralidad y proporcionalidad, tal como han sido interpretados por la jurisprudencia europea [Vid, SSTJUE de 21 de enero de 2010, asunto C-472/08 y de 12 de abril de 2018, asunto C-8/17].

TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

ISAAC MERINO JARA

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS

SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

TRIBUNAL SUPREMO

Síguenos en...



Sala de lo Contencioso-Administrativo**Sección Segunda****Sentencia núm. 371/2025**

Fecha de sentencia: 31/03/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 932/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 25/02/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.5

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 932/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 371/2025**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 31 de marzo de 2025.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 932/2023, interpuesto por el procurador de los tribunales, don Enrique Alejandro Sastre Botella, en representación de la mercantil Pefipresa, S.A.U., contra la sentencia dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, el 24 de noviembre de 2022, en el recurso núm. 691/2020, sobre impuesto sobre el valor añadido, ejercicios del año 2013.

Ha comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO**PRIMERO.-** Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 24 de noviembre de 2022 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso núm. 691/2020 interpuesto por la mercantil frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 5 de junio de 2020, desestimatoria, a su vez, de la reclamación económico administrativa presentada por la sociedad contra la resolución, también desestimatoria, del recurso de reposición contra el acuerdo de liquidación provisional del impuesto sobre el valor añadido -IVA- periodos mensuales del año 2013.

SEGUNDO.- *Hechos relevantes.*

1. Con fecha 17 de junio de 2016 se inició procedimiento de comprobación limitada mediante requerimiento de determinada información. Con fecha 29 de junio de 2016 se contestó al requerimiento. Con fecha 3 de noviembre de 2016 se notificó la propuesta de liquidación provisional y del trámite de alegaciones. Con fecha 24 de noviembre de 2016, se presentó escrito de alegaciones.

El 7 de diciembre de 2016, la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la AEAT en Madrid dictó liquidación provisional, en un procedimiento de comprobación limitada frente a Pefipresa, S.A. respecto del IVA, periodos mensuales del año 2013, en la que se procedió a eliminar las modificaciones de bases imponibles efectuadas por la sociedad al amparo del artículo 80, apartados Tres y Cuatro, de la Ley del IVA.

Síguenos en...

La regularización vino motivada: (i) para un primer grupo de operaciones cuyos destinatarios se encontraban en concurso de acreedores, por no justificarse, a juicio de la Administración tributaria, que la sociedad hubiera remitido las facturas rectificativas a sus destinatarios como dispone el artículo 24.1 del Reglamento del IVA, en relación con el artículo 80.Tres de la Ley del IVA; y (ii) respecto de otro conjunto de operaciones impagadas y cuyos créditos tenían la consideración de incobrables a efectos del impuesto, por no emitirse las correspondientes facturas rectificativas en el plazo legalmente previsto (artículo 80.Cuatro. B) de la Ley del IVA).

2.- Contra la anterior liquidación, la sociedad formuló recurso de reposición y, frente a la desestimación de éste, con fecha 19 de abril de 2017, reclamación, que fue igualmente desestimada por resolución de 5 de junio de 2020, ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid.

3.- Disconforme con la anterior resolución, Pefipresa S.A. interpuso recurso judicial que se sustanció ante la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid y en el que se interesó la anulación de la regularización practicada y las resoluciones subsiguientes al entender, en lo que ahora importa, que sí estaba probada la remisión de las facturas rectificativas respecto de los deudores en concurso de acreedores y que la pérdida del derecho a minorar las bases imponibles por el incumplimiento de requisitos formales, afectaba al principio de neutralidad del IVA y a las normas contenidas en los artículos 90 y 273 de la Directiva del IVA en la interpretación dada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

TERCERO.- La sentencia de instancia.

Finalmente, la Sala de Madrid dictó sentencia de 24 de noviembre de 2022, la hoy recurrida en casación, que desestimó íntegramente la demanda. En concreto, en lo concerniente a las facturas rectificativas de los deudores en concurso de acreedores, se razonó del siguiente modo (FJ 6º):

«En relación a los deudores en situación de concurso, [...] no resulta acreditada la remisión de las facturas rectificativas **siendo en todo caso exigible el empleo de un método de remisión que deje constancia de la remisión y de que lo que se remite son las facturas rectificativas al deudor como es el burofax.**No se trata de que no se admite cualquier prueba acorde a derecho que sí se admite, pero es preciso que además esta sirva para acreditar la remisión de las facturas rectificativas a los deudores que no pagaron la cuota que les fue repercutida en el momento del devengo y esta no se ha aportado.

[...] la remisión de la factura rectificativa al deudor incluido el supuesto de deudor en concurso de acreedores no es un mero requisito formal. La obligación del sujeto pasivo de expedir y remitir factura rectificativa al destinatario de la operación prevista por el artículo 24 del RIVA es una obligación fundamental de la que depende la neutralidad de la operación al hacer surgir la otra obligación de la rectificación de las deducciones y permite acreditar que la contraprestación no ha sido definitivamente percibida tras el devengo del impuesto [...]

Una vez determinada la justificación e importancia del requisito de la remisión de la factura rectificativa, en este caso no se ha probado que se haya cumplido siendo insuficientes los tiques y avisos de recibo sin probar lo que se remitió y resulta incorrecta la modificación de la base imponible al no quedar justificada la remisión de las correspondientes facturas rectificativas al deudor como acordó la AEAT».

En relación con los deudores por insolvencia, declaró, también en el FJ 6º, lo que sigue:

- La parte actora cuestiona también el acuerdo de la Administración tributaria en relación a los deudores Global Allero SL sin aplazamiento y Font VP Buildings SA con aplazamiento En dicho acuerdo y para ambos supuestos se determinó que la remisión de las facturas rectificativas se hizo fuera del plazo que establece el artículo 80.cuatro de la Ley 37/1992 de tres meses a contar desde el transcurso de un año desde el devengo del impuesto repercutido sin haber cobrado todo o parte del crédito al que afecta.

En relación al primer deudor considera la parte recurrente que se ha cumplido el plazo del artículo 80 cuatro de la LIVA respecto de la factura emitida el 31/08/2011 que tenía como fecha de vencimiento 25/02/2013, sin embargo como bien señalan la Administración y su defensa el plazo de un año debe transcurrir desde el devengo del impuesto y este no se produjo cuando la factura venció sino cuando se entregó el bien o se prestó el servicio que documenta la factura, por lo que la referida factura rectificativa se encontraba fuera de plazo.».

Y en lo referente a la eventual vulneración del principio de neutralidad del IVA, la sentencia concluye:

Síguenos en...

«Y por último ya hemos expuesto que no se vulnera el principio de neutralidad del IVA, pues no se trata del derecho a la deducción del IVA soportado sino de la modificación de la base imponible del IVA devengado por créditos total o parcialmente incobrables y la remisión y recepción de la factura rectificativa dentro del plazo establecido constituye una obligación fundamental de la que depende la neutralidad de la operación al hacer surgir la otra obligación de la rectificación de las deducciones y permite acreditar que la contraprestación no ha sido efectivamente percibida una vez devengado el impuesto».

La sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

CUARTO.- Tramitación del recurso de casación

1.- Preparación. La representación procesal de Pefipresa, S.A.U. preparó recurso de casación contra la anterior sentencia, por escrito de fecha 24 de enero de 2023.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos: los artículos 90.1 y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva IVA), el artículo 80, apartados Tres y Cuatro, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), el artículo 24 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (RIVA) y los artículos 9.3 y 103.1 de la Constitución Española (CE).

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 31 de enero de 2023.

2.- Admisión. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 24 de enero de 2024, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

«1. Esclarecer si la remisión de la factura rectificativa a la que se refiere el artículo 24.1 del Reglamento del IVA como requisito para la válida modificación de la base imponible prevista en el artículo 80 de la Ley del IVA exige, en todo caso, el empleo de un medio de remisión que, per se, acredite fehacientemente el envío y su contenido (p.ej.: burofax); o si, por el contrario, es posible acreditar tales extremos por otros medios de prueba, estén o no referidos al concreto medio de remisión de las facturas utilizado.

2. Determinar, interpretando el artículo 80. Cuatro.B) de la Ley del IVA en relación con el artículo 90 de la Directiva IVA, si el plazo de un año y tres meses a contar desde el devengo del impuesto para proceder a la modificación de la base imponible del IVA de créditos incobrables es, de acuerdo con los principios de equivalencia y efectividad, interpretados por el TJUE, proporcional a lo dispuesto por el artículo 273 de la Directiva IVA.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 80, apartados Tres y Cuatro.B) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y el artículo 24 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, en relación con los artículos 90.1 y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA».

3.- Interposición. La mercantil Pefipresa interpuso recurso de casación mediante escrito de 19 de marzo de 2024.

Concluye el escrito solicitando de esta Sala que se establezcan los siguientes criterios interpretativos con respecto a las cuestiones objeto de debate: «i) Que la emisión y recepción de las facturas rectificativas -como requisito para la válida modificación de la BI prevista en el artículo 80 de la LIVA - puede probarse por cualquier medio admitido en derecho, como es el correo certificado, siempre que se garantice la comunicación fehaciente al deudor y la constancia de su recepción, aunque no necesariamente y en todo caso su contenido.

ii) Que, el plazo de un año y tres meses a contar desde el devengo del impuesto para proceder a la modificación de la BI del IVA de créditos incobrables, previsto en el artículo 80. Cuatro.B) de la LIVA, es contrario a los principios de equivalencia y efectividad, interpretados por el TJUE atendiendo a lo dispuesto por los artículos 90 y 271 de la Directiva IVA y al principio de neutralidad del IVA.

iii) Que, en los casos en que el sujeto pasivo, actuando de manera diligente, haya llegado lícitamente a un acuerdo con el deudor por el que se produce una novación del crédito inicial convirtiéndolo en una operación a plazos, el plazo de rectificación de la BI del IVA deberá

contarse desde que se produzca un nuevo impago del crédito atendiendo a las nuevas condiciones de la operación».

4.- Oposición al recurso interpuesto. El abogado del Estado, en la representación que ostenta de la Administración General del Estado, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito el 10 de mayo de 2024, oponiéndose al presente recurso, en el cual, frente a las pretensiones del recurrente, tras la debida argumentación, concluye señalando como doctrina a adoptar, la siguiente: «1. La remisión de la factura rectificativa a la que se refiere el artículo 24.1 del Reglamento del IVA como requisito para la válida modificación de la base imponible prevista en el artículo 80 de la Ley del IVA puede hacerse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho siempre que, en todo caso, acredite fehacientemente el envío y su contenido (p.ej.: burofax).

2. El plazo de un año y tres meses a contar desde el devengo del impuesto para proceder a la modificación de la base imponible del IVA de créditos incobrables, establecido en el artículo 80. Cuatro.B) de la Ley del IVA, es conforme con los artículos 90 y 273 de la Directiva IVA».

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 13 de mayo de 2024, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 4 de diciembre de 2024 se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 25 de febrero de 2025, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso de casación.

Con el presente recurso se pretende, desde la perspectiva de la cuestión con interés casacional, dilucidar si se cumple con los requisitos establecidos para modificar la base imponible del IVA, dado que, en un primer grupo de operaciones cuyos destinatarios se encontraban en concurso de acreedores, existe controversia acerca de si la sociedad hubiera remitido las facturas rectificativas a sus destinatarios como dispone el artículo 24.1 del Reglamento del IVA, en relación con el artículo 80.Tres de la Ley del IVA; y, respecto de otro conjunto de operaciones impagadas y cuyos créditos tenían la consideración de incobrables a efectos del impuesto, sobre si la sociedad ha emitido las correspondientes facturas rectificativas en el plazo legalmente previsto (artículo 80.Cuatro. B) de la Ley del IVA).

SEGUNDO.- Alegaciones de las partes.

En relación con la primera cuestión con interés casacional, Pefipresa señala que la sala de instancia, interpretando el artículo 24 del RIVA, consideró que lo relevante, a efectos de cumplimiento del requisito de remisión de las facturas rectificativas, es el uso de un medio que permita acreditar posteriormente el contenido de esa remisión, llegando incluso a citar el burofax como ejemplo, a la vez que negó la procedencia de la prueba testifical propuesta por la parte actora, por no entender que ese sea el medio adecuado para acreditar la recepción de las facturas.

Sin embargo, la recurrente considera que, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 24 RIVA («1. [...]. 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») no es exigible la utilización de un método de remisión que deje constancia de la remisión y de que lo que se remite son las facturas rectificativas al deudor, como es el burofax, puesto que esta especificidad y formalidad no está prevista en la norma transcrita, además de ser rechazada expresamente por el TJUE, incluso su sentencia de 29 de febrero de 2024, Consortium Remi Group (C-314/22, ECLI: EU:C:2024:183), párrafos 62 y siguientes, estima que, si bien el requisito consistente en supeditar la reducción de la base imponible que consta en la factura inicial a la posesión, por el sujeto pasivo, de un acuse de recibo de una factura rectificada entregado por el destinatario de los bienes o servicios, puede perseguir los objetivos legítimos enunciados en los artículos 90, apartado 1, y 273 de la Directiva IVA, no exige la prueba del contenido de la comunicación.

Además, dice, el TJUE también considera que corresponde al órgano jurisdiccional comprobar si tales requisitos no resultan, en el caso del que conoce, excesivamente gravosos para el sujeto pasivo, proveedor de bienes o servicios y afirma que 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, que la operación que da

derecho a la reducción de la base imponible ha sido realizada efectivamente (sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2021, Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG Magyarországi Fióktelepe (C-717/19; ECLI: EU:C:2021:818; párrafo 65), posibilidad que, en este caso, fue negada por la sala de instancia, como ya se ha señalado.

Piensa Pefipresa que el deber de diligencia debida a la hora de remitir las facturas rectificativas que modifican la base imponible y la cuota de IVA, como consecuencia de los supuestos del artículo 80. Tres LIVA, queda sobradamente cumplido al remitir a cada administración concursal correspondiente, mediante correo certificado con acuse de recibo, copia de las correspondientes facturas rectificativas.

Señala la recurrente que la Directiva IVA no impone un método específico de remisión, como el burofax, para probar el envío de las facturas rectificativas ni exige que se demuestre su contenido, lo que implica que cualquier prueba que asegure la comunicación al deudor y el acuse de recibo, debe ser suficiente, sin que se requiera la prueba del contenido de la comunicación, lo que entendemos que es una formalidad excesiva, en línea con la jurisprudencia del TJUE ya citada.

Manifiesta que tampoco el artículo 24.1 del RIVA establece un régimen concreto a efectos del método de remisión de las facturas rectificativas, ni exige que dicho método deba dejar constancia de su contenido. Por lo tanto, debe admitirse cualquier medio de prueba que acredite la "expedición y remisión" (en términos del propio precepto reglamentario).

En apoyo de su tesis, Pefipresa trae nuestra sentencia 2 de junio de 2022 (rec. cas. 3441/2020; ECLI:ES:TS:2022:2261) en la que se abordó el estudio del apartado 4º del artículo 80. Cuatro. A) de la LIVA, en relación con la instancia del cobro mediante requerimiento notarial al deudor.

Estima que el precepto reglamentario en cuestión, debe interpretarse de conformidad con la Directiva IVA, que no impone un método específico de remisión, como el burofax, para probar el envío y el contenido de las facturas rectificativas, y que cualquier prueba que asegure la comunicación al deudor y el acuse de recibo debe ser suficiente, sin que se requiera la prueba del contenido de la comunicación, lo que se considera una formalidad excesiva -en palabras del propio TJUE (sentencia 6 de diciembre de 2018, Tratave (C-672/17, ECLI: EU:C:2018:989; párrafo 34).

Además, apunta, las medidas que los Estados miembros introducen ex. art. 273 Directiva IVA, deben garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude, pero no pueden ir más allá de lo necesario para alcanzar tales objetivos ni cuestionar la neutralidad del IVA.

Defiende que, en el presente caso, como ocurrió en el supuesto enjuiciado por la sentencia de 23 de mayo de 2019, rec. 342/2017 del Tribunal Superior de Murcia, el método de prueba utilizado a efectos de cumplir con lo requerido por el artículo 24 RIVA fue el correo certificado con acuse de recibo, lo que permitió que los deudores tuvieran conocimiento de las facturas rectificativas emitidas. En concreto, destaca que la citada sentencia, en su fundamento de derecho cuarto, establece lo siguiente:

«A la vista de tal regulación legal, es evidente que la obligación de acreditar la remisión al deudor de la factura rectificativa no es un mero capricho de la AEAT, sino que es una obligación del emisor de la factura, precisamente porque, mediante este mecanismo la AEAT se convierte el nuevo acreedor del IVA repercutido.

En este caso, la parte actora no solo remitió copia de las facturas rectificativas a la AEAT, sino que consta acompañó los acuses de recibo del envío de unas cartas remitidas por correo certificado que tenían como destinatario aquellas mercantiles cuyas facturas rectificaba y, si bien es cierto que no constaba el contenido de aquellas cartas, no lo es menos que la remisión de las mismas tienen una fecha cercana a la de las facturas que se rectificaban, para a continuación, comunicar este hecho a la Administración, por lo que, el contenido de aquellas cartas, no podía ser otro que la remisión de las citadas facturas».

Pefipresa asegura que lo que subyace bajo el citado precepto reglamentario, implica que la expedición y remisión de la factura rectificativa al deudor de la operación es un requisito formal que no agota la prueba de la modificación de la base imponible por créditos incobrables, «sino que debe complementarse con la acreditación de la realidad del impago y de la diligencia del acreedor en el ejercicio de sus acciones de cobro. El exceso de formalidades exigidas en este sentido atenta contra los principios que emanan de la Directiva IVA, como es el de neutralidad». De hecho, añade, de acuerdo con la interpretación realizada del artículo 90 de la Directiva IVA en la sentencia del TJUE de 3 de julio de 2019, UniCredit Leasing (C-242/18, ECLI: EU:C:2019:558; apartados 37 a 39) ha quedado acreditado que, «al enviar las facturas rectificativas por correo certificado con acuse de recibo, cumplió con el requisito de "remisión y expedición" ya que permitió tanto a la administración concursal como a la Agencia Tributaria conocer que "después

de haberse convenido una transacción, una parte o la totalidad de la contraprestación no ha sido definitivamente percibida" siendo indiferente el tipo de envío a los deudores (en este caso, el correo certificado con acuse de recibo».

Con respecto a la segunda cuestión con interés casacional comienza reconociendo que ha quedado acreditado que procedió a la modificación de la base imponible del IVA por créditos incobrables de las facturas emitidas a la mercantil Global Allero, S.L. en base al artículo 80. Cuatro de la LIVA, una vez superado el plazo de un año y tres meses desde el devengo previsto en el apartado B) del citado artículo de la LIVA.

Ahora bien, acto seguido, añade que dicho plazo de un año y tres meses es, a todas luces, contrario a los artículos 90 y 273 de la Directiva IVA, así como a los principios de equivalencia y efectividad interpretados por el TJUE (sentencia del TJUE de 18 de marzo de 2021, A. (Exercice du droit à déduction), (C-895/19, ECLI: EU:C:2021:216).

Entiende que tales artículos de la Directiva IVA permiten la reducción de la base imponible en casos de créditos incobrables, pero la sujetan a una serie de condiciones que buscan equilibrar el derecho a la reducción del sujeto pasivo con la necesidad de proteger los ingresos tributarios y prevenir el fraude fiscal. Cada Estado miembro tiene la facultad de desarrollar y concretar estos requisitos, siempre en el marco de los principios y límites establecidos por la normativa de la UE y por la jurisprudencia del TJUE. Tal y como se desprende de la literalidad del artículo 80. Cuatro. B) de la LIVA, la exigencia temporal que obliga a realizar la modificación de la base imponible de la operación controvertida en el plazo de tres meses a contar desde que transcurre un año desde el devengo del impuesto (entendiendo que es tras este año cuando el crédito adquiere la condición de incobrable) queda al margen de la observancia del periodo general de prescripción de cuatro años previsto en el artículo 66 LGT. Se trata de un plazo que Pefipresa considera que «ha sido establecido de forma arbitraria por el legislador nacional y que no responde a ninguna medida real de control o gestión del IVA, dificultando además notablemente y de forma desproporcionada la recuperación de unas cuotas de IVA cuyo pago no debe soportar el sujeto pasivo del impuesto, en contra de los principios de proporcionalidad y de efectividad que deben regir la gestión del IVA».

En apoyo de su tesis, en relación con el principio de efectividad, reproduce los apartados 50 y 51 de la sentencia de 29 de febrero de 2024, Consortium Remi Group (C-314/22, ECLI: EU:C:2024:183) extrapolarlo sus razonamientos al presente asunto de la manera siguiente: «si según el criterio del TJUE, el plazo de caducidad debe aplicarse de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho de la Unión y, además, comenzar a contar desde la fecha a partir de la cual el sujeto pasivo, actuando de forma diligente, puede hacer uso de su derecho, resulta que el plazo establecido por el legislador español resulta contrario a las exigencias de los principios de equivalencia y efectividad ya que:

Se trata de un plazo de solo tres meses frente al general de cuatro años de prescripción de la LGT. Además, es un plazo que supone la existencia de trabas que, si bien no hacen completamente imposible el ejercicio del derecho a la modificación de las bases imponibles, sí que lo convierten en excesivamente difícil y ajeno a la realidad del tráfico mercantil de las compañías. De hecho, prueba de la rigidez del plazo de tres meses previsto en el artículo 80. Cuatro. B) de la LIVA es que fue modificado por la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023, en virtud de cuyo artículo 77, actualmente la modificación de la BI deberá realizarse en el plazo de los seis meses siguientes al devengo. Se computa desde que transcurre un año desde la fecha de devengo del impuesto, por considerar que, en todo caso, transcurrido ese plazo el sujeto pasivo diligente puede entender que el crédito queda impagado. Sin embargo, ese criterio desconoce que, en determinados casos, en esa fecha no puede aún asumirse que se haya producido el impago. Y eso es precisamente lo que sucede en el caso de una de las facturas rectificativas que nos ocupan (Global Allero SL) ya que, al ser la fecha de vencimiento de la factura inicial (25/02/2013) muy posterior a su fecha de emisión (31/08/2011), transcurrido un año desde el devengo del impuesto, mi representada no podía aún conocer que el crédito sería impagado».

En suma, considera que la respuesta a la segunda cuestión con interés casacional debe ser que el plazo de un año y tres meses a contar desde el devengo del impuesto para proceder a la modificación de la base imponible del IVA de créditos incobrables -previsto en el artículo 80. Cuatro B) de la LIVA- es contrario a los principios de equivalencia y efectividad, atendiendo a lo dispuesto por los artículos 90 y 273 de la Directiva IVA, y contrario al principio de neutralidad del impuesto.

Síguenos en...



Finalmente, Pefipresa, introduce una cuestión que no se recoge en el auto de admisión, buscando el amparo de lo acordado en el Pleno no jurisdiccional de la Sala Tercera de ese Tribunal Supremo celebrado el día 3 de noviembre de 2021, considerando que se hace necesario un pronunciamiento por este Tribunal Supremo en relación con el tratamiento, a efectos de la modificación de la base imponible del IVA, cuando media un acuerdo extrajudicial de modificación del crédito y renegociación de los plazos de pago del mismo, posteriormente convalidado, pues dicha cuestión guarda íntima conexión con el motivo anterior.

Se está refiriendo a la modificación de la base imponible por créditos incobrables de la mercantil Font VP Buildings, S.A. En ese caso, ante el impago de las facturas por parte de dicha entidad, Pefipresa interpuso demanda de juicio monitorio y se procedió a la modificación de la base imponible con emisión de facturas rectificativas para recuperar el IVA no cobrado del deudor. Posteriormente, en el seno del procedimiento monitorio, se alcanzó un acuerdo de pagos aplazados -convirtiéndose en una operación a plazos- judicialmente convalidado, que el deudor finalmente cumplió. De este modo, se procedió a la rectificación de las facturas expedidas, lo que dio lugar a nueva cuota repercutida que se pagó en la autoliquidación modelo 303 del periodo agosto-2014.

Advierte Pefipresa que la sala de instancia, considerando que se trata de facturas rectificativas emitidas con ocasión de la novación del crédito a través de un acuerdo suscrito con el deudor en el proceso monitorio, se remite a la sentencia del propio TSJ de Madrid de 10 de diciembre de 2019 (rec. 1196/2018; ECLI:ES: TSJM: 2019:14732) para establecer que «[l]a existencia o no de novación del crédito a través de un acuerdo de pago posterior o de plazos resulta indiferente a los efectos que nos ocupan, [...]. El plazo legalmente establecido para proceder a la modificación de la base imponible se determina en el momento del devengo de la operación de modo que no cabe con posterioridad a dicho momento».

Sin embargo, y como ya advirtió en el escrito de preparación del presente recurso, según Pefipresa, nos encontramos ante un supuesto no regulado en el artículo 80. Cuatro. A) 1ª LIVA. A su juicio, la solución aplicada por la sala de instancia, atenta de plano contra los principios fundamentales del IVA, pues supone de facto la imposibilidad de recuperar el IVA inicialmente repercutido e impagado por el receptor de los bienes o servicios.

Por su parte, la Abogacía del Estado comienza su escrito de oposición manifestando que la recurrente «pretende hacer ver que la sentencia recurrida limita los medios de prueba admisibles y considera que no es exigible la utilización de un medio de remisión que acredite el contenido de lo que se remite, lo cual, además, es contradictorio con el hecho de que en la instancia intentó probar el contenido de lo remitido a través de una prueba testifical que el tribunal *a quorechazó*». Sin embargo, advierte, en apoyo de su razonamiento, trae a colación una serie de sentencias del TJUE que, sin embargo, no resuelven la cuestión controvertida. Así, en la sentencia de 6 de diciembre de 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989, apartados 32 y siguientes, no se debate sobre la exigencia de la prueba del contenido de la comunicación, sino sobre la normativa nacional portuguesa, que dispone que el sujeto pasivo solo puede reducir la base imponible del IVA en caso de impago cuando previamente haya comunicado al adquirente del bien o del servicio, siempre que este esté sujeto al impuesto, siendo su intención la de anular una parte o la totalidad del IVA, a efectos de la rectificación de la deducción del importe del IVA que este último haya podido practicar. La sentencia viene a reiterar que los Estados miembros disponen de un margen de apreciación, en particular, en cuanto a las formalidades que los sujetos pasivos deben cumplir ante las autoridades tributarias a efectos de proceder a una reducción de la base imponible (sentencias de 26 de enero de 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, apartado 23; de 15 de mayo de 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, apartado 37, y de 12 de octubre de 2017, *Lombard Ingotlan Lizing*, C-404/16, EU:C:2017:759, apartado 42). Y, en el caso concreto examinado, el TJUE concluye que el requisito de la comunicación exigido no resultaba excesivamente gravoso y, por tanto, lo considera conforme con el Derecho de la UE.

Cierto que la Directiva IVA no impone un método específico de remisión de las facturas, pero tampoco lo hace la sentencia recurrida, que se limita a citar el burofax como uno de los medios que permiten tener constancia del contenido de lo que se remite. En este sentido, la sentencia del TSJ de Murcia de 23 de mayo de 2019, ES: TSJMU:2019:1021, tampoco viene a corroborar la tesis de la recurrente, por cuanto que consideró en aquel asunto que, dada la fecha cercana entre la remisión de las facturas y la fecha de las mismas, «el contenido de aquellas cartas no podía ser otro que la remisión de las citadas facturas», con lo que, por la vía de esta presunción, viene a incidir en la necesidad de probar el contenido de lo que se remite.

Finalmente, tampoco la sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2021, Boehringer Ingelheim RCV GmbH & Co. KG, C-717/19, EU:C:2021:818, apartado 65 se aplica a este caso, puesto que en dicha sentencia el problema es que no existía factura, cosa que no ocurre en el supuesto que nos ocupa.

En consecuencia, para la Abogacía del Estado, la sentencia recurrida no infringe la normativa alegada, antes bien, está en línea con la jurisprudencia del TJUE que exige que exista una factura para poder obtener la reducción en la base imponible del IVA. Por ello, no solo hay que acreditar que se remitió la factura, sino, efectivamente, que lo que se remitió fue la factura y ello por cualquier medio admitido en Derecho.

En relación con la segunda cuestión con interés casación, la relativa a los plazos establecidos en la LIVA para modificar la base imponible, comienza asegurando que, actualmente, el plazo de un año y tres meses se ha incrementado a seis meses Modificación introducida por el artículo 77 de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2023. La exposición de motivos de la Ley 31/2022 lo explica diciendo que «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, 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 6 meses el plazo para proceder a la recuperación del IVA desde que el crédito es declarado incobrable. Esta última medida se acompaña de un régimen transitorio para que puedan acogerse al nuevo plazo de 6 meses todos los sujetos pasivos del IVA cuyo plazo de modificación no hubiera caducado a la fecha de entrada en vigor de la Ley».

Señala después, tras reproducir el artículo 273 de la Directiva IVA, que los Estados miembros disponen de un amplio margen de discrecionalidad para prevenir el fraude y garantizar la correcta recaudación del impuesto. Por ello hay que tener en cuenta que el propio TJUE ha proyectado esta discrecionalidad especialmente sobre las formalidades que los sujetos pasivos deben cumplir ante las autoridades tributarias de los Estados miembros para reducir la base imponible (sentencia de 11 de junio de 2020, SCT, C-146/19, EU:C:464, apartado 35 y jurisprudencia citada).

Así, por ejemplo, el TJUE ha declarado que «en virtud del artículo 273, párrafo primero, de la Directiva sobre el IVA, los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones, además de las previstas en dicha Directiva, cuando consideren que tales obligaciones son necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y para prevenir el fraude». (sentencia de 11 de enero de 2024, Global Ink Trade Kft, C-537/22, EU:C:2924:6, apartado 41).

La Abogacía del Estado considera, en fin, que, en el supuesto que nos ocupa, el plazo, para hacer valer esta reducción en la base imponible, forma parte de dichas formalidades y que se considera necesario para la correcta recaudación del IVA, habida cuenta de no dejar pendiente, durante un plazo excesivamente largo, la posibilidad de reducir la base imponible del impuesto cuando los créditos sean total o parcialmente incobrables, siendo lógico que el plazo que se fija en el artículo 80. Cuatro de la LIVA sea más reducido que el plazo general de prescripción de las deudas tributarias establecido con carácter general en la LGT, puesto que en ambos supuestos se persiguen finalidades diferentes.

Finalmente, en relación con la cuestión no incluida en el auto de admisión, tras recordar que según la STS de 16 de noviembre de 202, RCA 89/2918, ES:TS:2022:4154, que cita la STS de 18 de julio de 2022, RCA 7457/2019, ES:TS:2022:3076, «la regla general es que la sentencia de casación debe limitar su examen a las infracciones jurídicas planteadas en el escrito de interposición sobre las que previamente se ha apreciado el interés casacional en el auto de admisión, pero puede extenderse a otras infracciones jurídicas asimismo planteadas en el escrito de interposición, siempre que hayan sido alegadas en el de preparación, y siempre y cuando guarden relación de conexidad lógico-jurídica con las identificadas en el auto de admisión como dotadas de interés casacional», argumenta la Abogacía del Estado que no se aprecia, en este supuesto, que haya ninguna conexión lógico-jurídica entre la cuestión con interés casacional expuesta en el auto de admisión y la discrepancia del recurrente con las conclusiones que alcanza la sentencia en relación con el acuerdo extrajudicial de modificación del crédito. Afirma, a mayor abundamiento, que frente a lo que la recurrente sostiene, el caso de la novación del crédito no tiene influencia alguna sobre el cómputo del plazo de modificación de la base imponible del IVA. Dice que de aceptarse la tesis de la recurrente quedaría en manos del obligado tributario el decidir en qué plazos quiere hacer valer su derecho a dicha modificación de la base imponible, abriendo así, por otra parte, una posibilidad de fraude.

Síguenos en...



TERCERO.- El criterio de la Sala.

Van a resultar claves para dilucidar las cuestiones con interés casacional dos preceptos de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva IVA en lo sucesivo) y la jurisprudencia recaída sobre ellos. Nos referimos a los artículos 90 y 2073, de ahí que proceda su reproducción.

El artículo 90 establece:

«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».

El artículo 273 dispone:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

No podrá utilizarse la facultad prevista en el párrafo primero para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3».

Como se ha indicado, el auto de admisión distingue dos grupos de operaciones, en el primero de ellos, los destinatarios de las mismas se encontraban en concurso de acreedores. En tal circunstancia, resultan aplicables el artículo 80. Tres y Siete de la Ley del IVA y el artículo 24 del Reglamento del IVA, en particular su apartado 1.

Ese precepto legal, dedicado a la modificación de la base imponible, en la redacción dada por la ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, dispone:

«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.

Solo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas expresadas en el artículo 176.1, apartados 1.º, 4.º y 5.º de la Ley Concursal, 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 (...) 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».

Por su parte, durante el año 2013, año al que se refieren las presentes actuaciones, el artículo 24. 1 tuvo dos redacciones, una, desde el 1 de enero hasta 26 de octubre, y otra, desde el 27 de octubre en adelante.

El tenor de la primera es el siguiente:

«1. En los casos a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto, el sujeto pasivo estará obligado a expedir y remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura o documento sustitutivo en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, en la forma prevista en el artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

La disminución de la base imponible o, en su caso, el aumento de las cuotas que deba deducir el destinatario de la operación estarán condicionadas a la expedición y remisión del documento que rectifique al anteriormente expedido».

Como puede comprobarse, se establece la obligación de expedir y remitir una factura rectificativa al destinatario de la operación, esto es, el deudor del impuesto repercutido.

El tenor de la segunda es este:

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

Impuesto, deberá expedirse y remitirse asimismo una copia de dicha factura a la administración concursal y en el mismo plazo.

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

Como puede verificarse, antes del 27 de octubre no existía obligación de remitir una copia de la factura a la administración concursal, órgano que tiene entre sus funciones el reconocimiento de los créditos en el concurso. Sin embargo, el sujeto pasivo la ha remitido. Lo que si ha existido durante todo el año 2013 es la obligación para el sujeto pasivo de expedir y remitir al destinatario de las operaciones, la nueva factura como consecuencia de la modificación de la base imponible, y aquí es donde reside la controversia de si el obligado ha remitido, o no, la factura rectificativa. El destinatario de la operación no estaba en fase de liquidación.

Para la solución de este caso, resulta oportuno traer a colación la sentencia del tribunal de Justicia de 29 de febrero de 2024, Consortium Remi Group (C-314/22, ECLI: EU:C:2024:183), y, asimismo, las conclusiones de la abogada General Sra. Juliane Kokott presentadas el 13 de octubre de 2023. También la jurisprudencia que en la sentencia y en las conclusiones se cita.

Lo primero que debemos preguntarnos es si ¿es un requisito obligatorio para el reconocimiento del derecho a la reducción de la base imponible con arreglo al artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA que el sujeto pasivo regularice la factura emitida en relación con el IVA mencionado en ella, debido al impago total o parcial del precio de la entrega o servicio por parte del destinatario de la factura?

La abogada general responde en sentido negativo a esta cuestión.

Recuerda que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA -y también el artículo 273 de esta misma Directiva- confiere a los Estados miembros un margen de apreciación, en particular, en cuanto a las formalidades que los sujetos pasivos deben cumplir ante las autoridades tributarias de dichos Estados miembros a efectos de proceder a una reducción de la base imponible. Sin embargo, estas medidas deben afectar lo menos posible a los objetivos y a los principios de la Directiva sobre el IVA y, por tanto, no pueden ser utilizadas de forma que afecta en negativamente a la neutralidad del IVA. Dicho eso, asegura que: «En consecuencia, se admitirán únicamente exigencias formales en relación con la prueba de que, tras la ejecución de la operación, una parte o la totalidad de la contrapartida no ha sido definitivamente percibida. Lo anterior no comprende una rectificación de la factura».

En el apartado 81 de sus conclusiones, manifiesta que «Para acreditar que no se ha efectuado el pago, serán medios adecuados un escrito de requerimiento, una demanda o una denegación del pago por escrito por parte del destinatario de la prestación, pero no una rectificación de la factura por el proveedor». En el apartado 85 declara que «el destinatario de la prestación que no ha pagado la factura sigue adeudando el mismo precio. No es necesario que sea informado a este respecto. Y tampoco tiene que ser informado de que ha practicado una deducción del impuesto excesivamente elevada (...) pues ya sabe que no ha pagado». Además, añade en el apartado 86 que «Dado que no tiene ningún sentido rectificar una factura correcta (ni siquiera en caso de impago de la misma), la Directiva sobre el IVA se opone a una obligación en tal sentido». Más tarde se pregunta: ¿Es necesario informar a la Administración tributaria o al destinatario de la prestación?

En relación con esa pregunta, comienza manifestando, en su apartado 88, que «mientras que el artículo 90 de la Directiva sobre el IVA regula el derecho del proveedor a reducir la base imponible cuando, con posterioridad a la formalización de una operación, no recibe la contraprestación pactada o recibe únicamente una parte de la misma, el artículo 185 de dicha Directiva se refiere a la regularización de las deducciones inicialmente practicadas por la otra parte de esa misma operación. Por tanto, estos dos artículos representan las dos caras de una misma operación económica».

Razona después:

«89. No obstante, los supuestos de regularización contemplados en el artículo 90, por un lado, y los artículos 184 y siguientes de la Directiva sobre el IVA, por otro, son independientes entre sí. En efecto, se refieren a sujetos pasivos distintos. Así, «el hecho de que el propio IVA devengado por el proveedor del sujeto pasivo no esté regularizado es irrelevante a efectos del derecho de la Administración tributaria nacional competente a exigir la regularización del IVA deducido por un sujeto pasivo».

90. Esta obligación de rectificación que incumbe al destinatario de la prestación existe con plena independencia de la potencial comunicación del prestatario al destinatario y, por regla general,

existirá ya antes de la misma. Como ya he expuesto más detalladamente en otro lugar, la deducción pretende liberar al destinatario del gravamen del IVA.

Ahora bien, si, como ocurre en el presente asunto, no se ha realizado el pago, el destinatario no se verá gravado por el IVA. Por tanto, el propio destinatario deberá rectificar rápidamente su deducción, de conformidad con los artículos 184 y ss. de la Directiva sobre el IVA, si no quiere ser acusado de fraude fiscal.

92. Conforme al principio de proporcionalidad, tal obligación de comunicación al destinatario de la prestación habría de ser adecuada, en cuanto modalidad en el marco del artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, para lograr los objetivos perseguidos por la misma y no debe exceder de lo necesario para alcanzarlos (...)

96. Una obligación legal en virtud de la cual el proveedor debe informar al destinatario de la prestación de la modificación de la base imponible, con el fin de recordarle la modificación de la deducción del impuesto que, en su caso, aún deba realizar, es desproporcionada por falta de idoneidad. En consecuencia, los Estados miembros no podrán establecerla en el marco del artículo 90 de la Directiva sobre el IVA»

No llega a la misma solución la sentencia, pues respondiendo a lo que, en esencia, se le pregunta por el órgano jurisdiccional remitente, que no es otra cosa que «si el artículo 90, apartado 1, y el artículo 273 de la Directiva sobre el IVA, en relación con los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que se oponen, a falta de disposiciones nacionales específicas, a una exigencia de la Administración tributaria que supedita la reducción de la base imponible del IVA, en caso de impago total o parcial de una factura emitida por un sujeto pasivo, al requisito de que este rectifique previamente la factura inicial y al de que comunique previamente a su deudor su intención de anular el IVA, siempre que se trate de un sujeto pasivo», responde en estos términos:

«61 En cambio, el artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA y el artículo 273 de la misma son simultáneamente aplicables tanto al requisito de rectificación de la factura inicial como al que supedita la correspondiente reducción de la base imponible de un sujeto pasivo, en caso de impago, a la previa comunicación a su deudor, siempre que este sea un sujeto pasivo, de su intención de anular una parte o la totalidad del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, apartado 24, y de 6 de diciembre de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, apartado 35) (...)

63 Dado que las disposiciones de los artículos 90, apartado 1, y 273 de la Directiva sobre el IVA, aparte de los límites que fijan, no precisan ni las condiciones ni las obligaciones que los Estados miembros pueden establecer, tales disposiciones confieren a estos últimos un margen de apreciación, en particular, en cuanto a las formalidades que los sujetos pasivos deben cumplir ante las autoridades tributarias de dichos Estados a efectos de proceder a una reducción de la base imponible (sentencia de 11 de junio de 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, apartado 35 y jurisprudencia citada).

64 No obstante, las medidas que los Estados miembros pueden adoptar en virtud del artículo 273 de la Directiva sobre el IVA, en principio, solo pueden constituir una excepción al respeto de las normas relativas a la base imponible del IVA dentro de los límites estrictamente necesarios para alcanzar este objetivo específico. En efecto, deben afectar lo menos posible a los objetivos y a los principios de la Directiva sobre el IVA y, por tanto, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión en la materia (sentencia de 6 de octubre de 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, apartado 60 y jurisprudencia citada) (...)

66 Por consiguiente, las formalidades que los sujetos pasivos han de cumplir para ejercitar, ante las autoridades tributarias, los derechos a reducir la base imponible del IVA deben limitarse a las que permitan acreditar que, después de haberse convenido una transacción, una parte o la totalidad de la contraprestación no será definitivamente percibida. Corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar que las formalidades exigidas por el Estado miembro de que se trate cumplen este requisito (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de octubre de 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, apartado 61 y jurisprudencia citada).

67 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que el requisito consistente en supeditar la reducción de la base imponible que consta en la factura inicial a la posesión por el sujeto pasivo de un acuse de recibo de una factura rectificadora entregado por el destinatario de los bienes o servicios puede contribuir, en principio, tanto a garantizar la exacta percepción del IVA y a evitar el fraude como a eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales y, por tanto, persigue los objetivos legítimos enunciados en los artículos 90, apartado 1, y 273 de

la Directiva sobre el IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, apartados 32 y 33).

68 Como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, esta conclusión es igualmente válida para el requisito que supedita la reducción de la base imponible a la previa comunicación por el sujeto pasivo a su deudor, siempre que este último esté sujeto al impuesto, de su intención de anular una parte o la totalidad del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de diciembre de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, apartados 35 y 36).

69 Por consiguiente, requisitos como los que son objeto del litigio principal, consistentes en supeditar la reducción de la base imponible a la rectificación de la factura inicial por el sujeto pasivo en caso de impago total o parcial y a la comunicación previa por este a su deudor de su intención de anular el impuesto, para que este último tenga conocimiento de ello a efectos de la regularización de la deducción inicialmente practicada, no comprometen, en principio, la neutralidad del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, apartado 37, y de 6 de diciembre de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, apartado 39).

70 Dicho esto, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si tales requisitos no resultan, en el caso de autos, excesivamente gravosos para el sujeto pasivo, proveedor de bienes o servicios (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de diciembre de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, apartado 41)»

El requisito reglamentario de expedición y remisión de las facturas al destinatario de las operaciones recogido en el artículo 24 del RIVA, se configura como una obligación de la que depende la neutralidad de la operación en la medida en que es precisamente la que hace surgir en el destinatario la obligación de proceder a la rectificación de las cuotas en los términos del artículo 114 LIVA.

La exigencia de acreditación de la remisión de las facturas rectificativas resulta requisito para garantizar la neutralidad de la operación, es decir, la cuota repercutida que minora el acreedor, debe ser regularizada como menor cuota deducible por el deudor, y para que este lo incluya en su declaración debe acreditarse que se le haya remitido la factura rectificativa. Cuando no se puede acreditar la remisión, no existe neutralidad, ya que el acreedor modifica la cuota, pero el destinatario no rectificará sus deducciones.

La expedición y remisión al destinatario de las operaciones, de una nueva factura, no es un requisito cualquiera sino de un requisito esencial para la eficacia de las facturas rectificativas. A estas alturas, no cabe negar el peso específico del principio de neutralidad en el IVA, pero, aun así, ese principio, también tiene sus contrapesos y límites.

En este extremo la liquidación recurrida es conforme a derecho en cuanto no vulnera el principio de neutralidad impositiva, ya que el requisito incumplido -remisión al deudor de las facturas rectificativas- no es un mero requisito formal, sino un requisito sustancial e inherente a la propia dinámica del funcionamiento del sistema impositivo del IVA. El artículo 24.1 RIVA establece una condición para proceder a la reducción de la base imponible consistente en que se acredite, por el sujeto pasivo, la emisión y remisión de la factura rectificativa. Esa condición se concibe como el modo de ejercicio de un derecho. De tal manera que su incumplimiento determina que el recurrente no puede ejercer la rectificación de las cuotas repercutidas de IVA al deudor en facturas anteriormente giradas y que han resultado incobrables.

Por ello, en la medida en que una factura rectificativa de cuotas de IVA repercutidas con anterioridad, modifica el derecho de deducción del deudor al que van dirigidas, debemos concluir que la remisión y comunicación de las facturas rectificativas al deudor es consustancial al mecanismo de funcionamiento del IVA y no un mero requisito formal sin trascendencia. Su omisión o, al menos, la falta de acreditación formal de su intento de remisión al deudor, impide al ahora recurrente hacer uso de las facturas rectificativas. En las fechas en que se han emitido las facturas rectificativas, el RIVA no exigía que la remisión se hiciera mediante sistemas electrónicos, sino que lo que exigía era la "remisión" y, por lo tanto, era válido cualquier medio idóneo en derecho que permitiera acreditar el cumplimiento de dicha condición. Corresponde al sujeto pasivo, en aplicación de las normas de la carga de la prueba, dado que se trata de un dato que debía estar a su disposición, justificar dicha remisión al destinatario.

En esta línea se pronuncia el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia dictada en fecha 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, C-588/10, que analiza el supuesto en el que una normativa nacional supedita la reducción de la base imponible a que el proveedor de bienes o servicios tenga en su poder un acuse de recibo de una factura rectificativa entregado por el destinatario de los bienes o servicios. La sentencia citada responde a la cuestión prejudicial planteada diciendo:

Síguenos en...



«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 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».

El principio de neutralidad lo que pretende evitar es que se produzca un perjuicio al sujeto pasivo por haber ingresado en la Hacienda Pública unas cuotas repercutidas de IVA que no ha recibido del deudor y que ello implique un enriquecimiento injusto por parte de la Administración. En esta ocasión, la recurrente figura en el concurso de acreedores del deudor como acreedor tanto del importe que supone la base imponible como de las cuotas de IVA que había repercutido inicialmente y, además, la Administración figura como acreedora de las cuotas de IVA que el deudor en concurso se ha podido deducir.

Dicho esto, el «principio de rechazo del formalismo», tradicionalmente basado en el carácter objetivo de los conceptos definidos por la Directiva sobre el IVA y el principio de neutralidad fiscal, tiene dos excepciones, aplicables con independencia del beneficio que se derive de una norma del Derecho de la Unión. Se trata, por un lado, de la participación deliberada en un fraude fiscal y, por otro, de la falta de prueba de que se han cumplido los requisitos materiales, como se señala en las conclusiones del abogado General Yves Bot de 30 de noviembre de 2017, en C-580/16, Firma Hans Bühler, apartado 91).

Es pacífico que, si no consta la remisión de la factura, pero si consta la recepción por el deudor debe entenderse que la factura se remitió a este (R. TEAC de 18 de diciembre de 2019, RG 00/04148/2016/00/00). Asimismo, «resulta plenamente razonable que si el concursado reconoce la recepción de una factura es claro que la misma fue efectiva y correctamente emitida por su emisión con destino al concursado, por lo que se entiende cumplido el requisito de expedición y remisión previsto en la normativa del IVA» (R. TEAC de 23 de mayo de 2023, RG 00/02/189/2021/00/00).

En este caso, como se ha podido ver, la administración tributaria considera que no se ha acreditado que la factura se haya remitido al destinatario de la operación, y el tribunal de instancia ha confirmado que, siendo así, se incumplen los requisitos para modificar la base imponible por parte del sujeto pasivo. En 2013 la remisión de la factura rectificativa debía realizarse al destinatario de las operaciones, que es la entidad deudora. A finales de octubre, además, debía remitirse a la administración concursal.

El asunto, esta vez, queda reducido a un problema de prueba. La sentencia recurrida ha considerado probado que la factura no se ha remitido al destinatario, y en esa valoración de la prueba practicada no podemos entrar en sede casacional, en tanto en cuanto ni es irracional ni arbitraria. Por lo demás, el rechazo de la testifical propuesta por la recurrente, y rechazada por la sentencia de instancia, no fue recurrida por la mercantil. Textualmente declara la sentencia de instancia en su fundamento sexto: «Una vez determinada la justificación e importancia del requisito de la remisión de la factura rectificativa, en este caso no se ha probado que se haya cumplido siendo insuficientes los tiques y avisos de recibo sin probar lo que se remitió y resulta incorrecta la modificación de la base imponible al no quedar justificada la remisión de las correspondientes facturas rectificativas al deudor como acordó la AEAT». No se ha acreditado por parte del sujeto pasivo la remisión de las facturas rectificativas a los deudores, habiéndose incumplido, por tanto, el requisito exigido en el artículo 24 RIVA, por lo que no puede admitirse la modificación de bases imponibles realizadas.

Respecto de otro conjunto de operaciones impagadas y cuyos créditos tenían la consideración de incobrables a efectos del impuesto, por no emitirse las correspondientes facturas rectificativas en el plazo legalmente previsto, lo que primero procede es reproducir la redacción vigente del artículo 80. Cuatro. B) de la Ley del IVA).

Dicho precepto, en la redacción dada por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, dispone:

Síguenos en...

«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: (...)

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

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

Interesa tener presente que la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023, modifico el artículo 80. Cuatro. B) de la Ley del IVA). Su preámbulo señala que se extiende a 6 meses el plazo para proceder a la recuperación del IVA desde que el crédito es declarado incobrable. Esta última medida se acompaña de un régimen transitorio para que puedan acogerse al nuevo plazo de 6 meses todos los sujetos pasivos del IVA cuyo plazo de modificación no hubiera caducado a la fecha de entrada en vigor de la Ley.

La mentada disposición, es la transitoria quinta, cuyo tenor es el siguiente:

«En los supuestos de modificación de la base imponible de créditos total o parcialmente incobrables, cuando a la fecha de entrada en vigor de esta ley no hubiera transcurrido el plazo de tres meses desde la finalización del periodo de seis meses o un año a que se refiere la condición 1.^a de la letra A) del apartado cuatro del artículo 80 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, el plazo para modificar la base imponible referido en la letra B) de dicho apartado cuatro será de seis meses desde la finalización del aludido periodo de seis meses o un año».

El plazo de tres meses y la consecuencia que lleva aparejada su incumplimiento (que no es admisible la modificación de la base imponible) no infringe el principio de proporcionalidad, en la medida que esa regulación está en consonancia con los fines perseguidos, no siendo particularmente gravoso para los sujetos pasivos, por cuanto (i) a ese plazo de tres meses sigue a otro plazo de un año (o, en determinadas ocasiones de seis meses) tiempo que parece suficiente para modificar la base imponible, (ii) respeta el principio de seguridad jurídica, en tanto en cuanto la fijación de un plazo es una exigencia insoslayable, que no puede considerarse incompatible con el derecho europeo, (iii) satisface el principio de neutralidad, puesto que permite comprobar adecuadamente la conformidad a derecho de las cuotas repercutidas por el sujeto pasivo y las cuotas deducidas por el destinatario de la operación.

Ha de recordarse además que, por una parte, el artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA reúne los requisitos para producir efecto directo y que, por otra parte, el principio de primacía del Derecho de la Unión implica que todo juez nacional que conozca de un asunto en el marco de su competencia tiene, como órgano de un Estado miembro, la obligación de abstenerse de aplicar cualquier disposición nacional contraria a una disposición del Derecho de la Unión que tenga efecto directo en el litigio del que conozca. Es cierto que, cuando un sujeto pasivo no cumple los requisitos establecidos por la normativa nacional, que no son conformes con dicha disposición, ese sujeto pasivo puede invocar dicha disposición ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado miembro de que se trate, para obtener la reducción de su base imponible [sentencia de 15 de octubre de 2020, E. (IVA - Reducción de la base imponible) C-335/19, EU:C:2020:829, apartados 51 y 52 y jurisprudencia citada]. En el caso de que estimáramos contraria a la normativa europea la norma interna del IVA controvertida procedería su inaplicación. No es el caso.

Sucede, esta vez, que el inicio del plazo para modificar la base imponible es a partir del devengo, lo cual es coherente con la regulación a la sazón vigente del IVA por parte de nuestra normativa, en materia de devengo (artículo 75 y 76 LIVA) en materia de repercusión (artículos 88 y 89) en materia de deducciones (artículo 98 LIVA) etc. Establecido un plazo y, asimismo, su inicio, a partir de determinada fecha, debe respetarse, sin que sea admisible partir de otra fecha distinta, en particular, la que propone la recurrente.

El plazo de un año y tres meses, a contar desde el devengo del impuesto, para proceder a la modificación de la base imponible del IVA de créditos incobrables establecido en el artículo 80. Cuatro. B de la Ley del IVA, en la redacción a la sazón vigente, es conforme al derecho europeo. A falta de precisiones por la Directiva IVA, el legislador nacional puede elegir conforme a su libre apreciación, el momento de referencia para el cómputo del plazo para proceder a la modificación de la base imponible. En principio, tan válido es el plazo de un año y tres meses, como es el de

un año y seis meses. La determinación de la fecha a partir de la cual comienza a correr dicho plazo corresponde al Derecho nacional, sin perjuicio de los principios de equivalencia y efectividad (sentencias de 21 de enero de 2010, Alstom Power Hydro, C-472/08, EU:C:2010:32, apartados 16 y 17 y jurisprudencia citada, y de 12 de abril de 2018, Biosafe - Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, apartados 36 y 37 y jurisprudencia citada). Ese plazo tiene carácter sustancial en tanto en cuanto incide sobre la determinación correcta de la base imponible y, asimismo, sobre dos aspectos estructurales básicos, la repercusión y la deducción. Por último, en relación con la tercera cuestión sobre la que la parte recurrente pretende que nos pronunciemos, debe recordarse que, no solo no está incluida en el auto de admisión, sino que tampoco tiene el grado de conexión exigible con las dos que si han sido admitidas.

La doctrina que fijamos es la siguiente:

La remisión de la factura rectificativa a la que se refiere el artículo 24.1 del Reglamento del IVA, como requisito para la válida modificación de la base imponible prevista en el artículo 80 de la Ley del IVA no exige, en todo caso, el empleo de un medio de remisión que, per se, acredite fehacientemente el envío y su contenido (p.ej.: burofax); por el contrario, es posible acreditar tales extremos por otros medios de prueba.

El plazo de un año y tres meses a contar desde el devengo del impuesto para proceder a la modificación de la base imponible del IVA de créditos incobrables, previsto en el artículo 80. Cuatro B) de la Ley del IVA, en la redacción a la sazón vigente, es respetuoso con el derecho europea, en particular, con principios tales como el principio de efectividad, neutralidad y proporcionalidad, tal como han sido interpretados por la jurisprudencia europea.

CUARTO. - *Pretensiones de las partes.*

Pefipresa, S.A. solicita que se case y anule la sentencia recurrida y, como corolario de ello se estime el recurso contencioso-administrativo (rec. nº 691/2020) ordenándose la anulación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de fecha 5 de junio de 2020, así como de la resolución con liquidación provisional, de fecha 7 de diciembre de 2016, por importe total 104.036,40 euros.

La Abogacía del Estado, por el contrario, considera que la sentencia recurrida es ajustada a derecho y solicita su confirmación.

Por todas las razones expuestas, procede declarar no haber lugar al recurso de casación, lo que comporta la confirmación de la sentencia de instancia, y con ella la de las resoluciones y actos aquí recurridos.

QUINTO.- *Costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

Primero. -Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

Segundo.-No ha lugar al recurso de casación deducido por el procurador don Alejandro Sastre Botella, en representación de la mercantil Pefipresa, S.A.U., contra la sentencia dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, el 24 de noviembre de 2022, en el recurso núm. 691/2020, sobre impuesto sobre el valor añadido, ejercicios del año 2013, sentencia que se confirma.

Tercero. -Hacer la declaración sobre las costas que se contiene en el último fundamento de derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

