

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA**Sentencia n.º 464/2025 de 6 de junio de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 446/2024.****SUMARIO:**

IVA. Modificación de la base imponible. Cuestiones formales. Acreditación de la remisión al deudor de la factura rectificativa. La resolución impugnada señala como causa de la regularización que con los datos que tiene la Administración le consta que el actor estaba obligado a presentar declaración del IVA modelo 309, como consecuencia de la modificación de la base imponible de las operaciones que han resultado total o parcialmente impagadas, según el art.80.Cinco 5º Ley IVA, ya que una empresa emitió la factura rectificativa por los créditos considerados incobrables. Sostiene la actora que no se notificó la factura rectificativa, ni la rectificada, ni la reclamación formal de la supuesta deuda porque el domicilio fiscal del actor no se corresponde con el que se envió la factura emitida, la factura rectificativa y la reclamación de pago, por lo que el actor no era conocedor de tener deuda alguna con el emisor de la factura rectificativa. No se discute por las partes y se acredita mediante certificado de empadronamiento que el domicilio fiscal del actor, ni se discute por las partes que la notificación de pago, facturas, como en el burofax, y en el escrito de interposición de demanda judicial se indica una dirección, que es donde se intentaron notificar, con resultado ausente, sin que se acredite su recepción por el actor. Ello implica el incumplimiento del procedimiento de la modificación de base imponible, ya que uno de los requisitos fundamentales para la conformidad a Derecho de la modificación de la base imponible del IVA por la emisión de una factura rectificativa, es la debida notificación al destinatario de la factura y siendo que el actor no es sujeto pasivo del IVA, el emisor de la factura debió remitirla en momento de su expedición, y como el domicilio fiscal era erróneo, la factura rectificativa no fue remitida a su destinatario, conforme exige la normativa del IVA, y así lo ha señalado el TEAC en resolución de fecha 18 de diciembre de 2019 y la STJUE de 26 de enero de 2012 en el asunto C-588/10. Así lo ha señalado también la STS de 31 de marzo de 2025, recurso n.º 932/2023, por lo que deben anularse la resolución y la liquidación impugnadas

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA**SENTENCIA****Sección 3ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana**

Calle HISTORIADOR CHABAS, 2 , 46003, València. Tfno.: 963868539, Fax: 963868621, Correo electrónico: vat3_val@gva.es

N.I.G.:4625033320240001218**Procedimiento: Procedimiento ordinario 446/2024.****Actuación recurrida:**Resolución TEAR de fecha 27/3/24 en procedmto NUM000 en concepto de IVA**De:**D/ña D. Teodoro**Procurador/a Sr./a.:**D.JUAN FRANCISCO FERNANDEZ REINA**Letrado/a Sr./a.:****Contra:**D/ña D./Dª.TRIBUNAL ECONOMICOADMINISTRATIVO REGIONAL DE LA COMUNIDAD VALENCIA**Procurador/a Sr./a.:****Letrado/a Sr./a.:****SENTENCIA NÚMERO 464/2025****ILMO. SR. PRESIDENTE:**

D. Luis Manglano Sada

ILMOS. SRES. MAGISTRADOS:

D. Rafael Pérez Nieto.

Síguenos en...

D. Jose Ignacio Chirivella Garrido

D^a. M^a Belén Castelló Checa.

Valencia, seis de junio de dos mil veinticinco

Vistos por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, los autos del presente recurso contencioso administrativo número 446/2024, interpuesto por D. Teodoro representado por el Procurador Sr. Fernández Reina y dirigido por el Letrado Sr. Nadal García contra el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, representado y dirigido por el Abogado del Estado.

Siendo Ponente la Ilma. Sra. Doña M^a Belén Castelló Checa quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Mediante escrito de fecha 13 de mayo de 2024, por la representación procesal de la actora se interpuso en tiempo y forma recurso contencioso administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana fecha 27 de marzo de 2024 por la que se desestima la reclamación económico-administrativa NUM000 formulada por el actor contra la resolución con liquidación provisional por el IVA ejercicio 2019, periodo 2T.

Una vez admitido a trámite el recurso y reclamado el expediente administrativo, se dio traslado a la parte recurrente para que formalizara la demanda, lo que hizo mediante escrito de fecha 18 de julio de 2024, donde tras exponer cuantos hechos y fundamentos tuvo por pertinente acabo suplicando que dicte:

"Sentencia por la que resuelva la estimación de este recurso contencioso, anulando, por resultar contraria a Derecho, la resolución en única instancia número NUM000 fecha 27 de marzo de 2024, notificada el 12 de abril de 2024, recaída en la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la liquidación con número de referencia liquidación número de referencia NUM001, y número de expediente NUM002, emitida por la Administración en Vila-real de la Delegación de Castellón de la Agencia Estatal de la Administración tributaria con relación con la presentación del modelo 309 del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2019, con una deuda tributaria de 10.717,66 euros."

SEGUNDO.- Se dio traslado al Abogado del Estado para que contestara en el plazo de veinte días, lo que realizó mediante el pertinente escrito de fecha 10 de octubre de 2024 alegando los hechos y fundamentos jurídicos que estimó pertinentes y suplicando que se dicte sentencia por la que se desestime íntegramente el recurso interpuesto y declare la plena conformidad a Derecho de la resolución impugnada de adverso, imponiendo las costas a la parte recurrente.

TERCERO.- Mediante decreto de fecha 14 de octubre de 2024, la cuantía del recurso se fijó en 10.717,66 euros.

CUARTO.- No habiéndose solicitado el recibimiento del procedimiento a prueba, y una vez presentadas por las partes sus escritos de conclusiones se declararon conclusos los autos, señalándose para votación y fallo el día 21 de mayo de 2025, fecha en la que tuvo lugar la deliberación y votación, continuándose en fecha 28 de mayo de 2025.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Constituye el objeto del presente recurso, la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 27 de marzo de 2024 por la que se desestima la reclamación económico-administrativa NUM000 formulada por el actor contra la resolución con liquidación provisional por el IVA ejercicio 2019, periodo 2T.

La resolución impugnada señala como causa de la regularización que con los datos que tiene la Administración le consta que el actor estaba obligado a presentar declaración del IVA modelo 309, ejercicio 2019, efectuando requerimiento solicitando la justificación de haber efectuado la regularización de su situación tras haberse constituido en deudor de un crédito a favor de la Hacienda Pública como consecuencia de modificaciones de la base imponible de operaciones que han resultado total o parcialmente impagadas, y en fecha 26 de noviembre de 2021 el actor contesta manifestando que no tiene obligación de presentar el modelo 309 porque se niega la existencia de la deuda alguna con el emisor de la factura de la que procede el requerimiento, sin aportar ninguna otra documentación que haga valer los hechos alegados. Añade que de los datos que obran en poder de la Administración, el actor está obligado a presentar declaración del IVA, modelo 309, por el ejercicio y periodo arriba indicados, por tratarse de persona que no actúa

como empresario o profesional, y resultar deudor de un crédito a favor de la Hacienda Pública, como consecuencia de la modificación de la base imponible de las operaciones que han resultado total o parcialmente impagadas, según el artículo 80. Cinco 5º de la Ley del IVA, resultando que Tirado y Asociados Legal y Tributario SL, emitió la factura rectificativa NUM003 en fecha 6 de mayo de 2019 para efectuar una modificación de bases imponibles de acuerdo con lo establecido en el artículo 80. Cuatro de la Ley del IVA por los créditos considerados incobrables.

El actor alegó que no tenía deuda alguna con el emisor de la factura rectificativa, pues el pago que en el 2007 se hizo a Tirado y Asociados Legal y Tributario SL, incluía el pago de los servicios de dicha sociedad por todas las gestiones privadas derivadas del Impuesto sobre Sucesiones devengado por el fallecimiento del Sr. Teodoro, que no ha recibido ninguna factura posterior de los mismos, ni ninguna notificación de una factura rectificativa conforme exige el artículo 24 del Reglamento del IVA y tampoco ha recibido reclamación notarial o judicial en exigencia de una supuesta factura, requisito que debe concurrir para poder instar la modificación de la base imponible conforme el artículo 80. Cuatro de la ley del IVA, aportando certificado bancario de una transferencia realizada el 30 de marzo de 2007 a Tirado y Asociados SL, por importe de 100.000,28 euros.

Recoge el TEAR que consta en el expediente como documentación presentada por Tirado y Asociados Legal y Tributario SL; factura NUM004 de 5 de octubre de 2018 emitida por los mismos al actor con base imponible de 46.485,09 euros y un total de IVA de 9.761,87 euros; interposición de demanda judicial en fecha 29 de abril de 2019 por Tirado y Asociados contra el actor, solicitando que se le requiera de pago por la factura NUM004; factura rectificativa NUM003 de fecha 6 de mayo de 2019 emitida por Tirado y Asociados al actor en la que constan los datos de la factura rectificada NUM005 de 5 de octubre de 2018; la causa de la misma, aplicación del artículo 80. Cuatro de la Ley del IVA, y artículo 24 del Reglamento indicando que se emite a los efectos de recuperar el IVA no satisfecho por el destinatario, ascendiendo la rectificación al importe de -9.761,87 euros, base imponible de 46.485,09 euros y total de la factura de 46.485,09 euros; burofax con fecha de imposición de 10 de mayo de 2019, donde figura como remitente Tirado y Asociados, y como destinatario el Sr. Teodoro, y como dirección DIRECCION000, de Moncofa, Castellón, donde se incluye entre otra documentación la factura rectificativa NUM003 de fecha 6 de mayo de 2019, y en el certificado de entrega figura que se han realizado dos intentos de entrega, el 13 de mayo de 2019 y el 14 de mayo de 2019, resultando ausente y dejando aviso en el buzón, y escrito de fecha 6 de mayo de 2019 presentado por Tirado y Asociados ante la AEAT para que se le tuviera por comunicada la modificación de la base imponible del IVA conforme a lo previsto en el artículo 24 del Reglamento del IVA, al considerar como crédito incobrable según el artículo 80. Cuatro de la ley del IVA, la cantidad contenida en la factura NUM005 al no haber sido satisfecha por el actor.

Resuelve el TEAR partiendo de lo dispuesto en el artículo 80. Cuatro, Cinco y Siete de la Ley del IVA, y artículo 24 del Reglamento del IVA, artículo 15.2 del Reglamento de Facturación, y la Orden HAP/1222/2014, concluyendo que, a partir de la entrada en vigor de esta Orden, las personas o entidades deudoras de un crédito a favor de la Hacienda Pública como consecuencia de la modificación de la base imponible de las operaciones que resulten total o parcialmente impagadas vienen obligadas a autoliquidar ese crédito a través del modelo 309.

Refiere el TEAR que la regularizaron viene por el incumplimiento por parte del actor de la obligación de presentar la autoliquidación no periódica del IVA, modelo 309, 2T del ejercicio 2019, al resultar deudor de un crédito a favor de la Hacienda Pública como consecuencia de la modificación de la base imponible de las operaciones que han sido impagadas según el artículo 80. Cinco 5º de la Ley del IVA, no constando la presentación de la misma, mientras que el actor considera improcedente la liquidación practicada ya que si bien reconoce la prestación de servicios por parte de Tirado y Asociados niega la existencia de deuda alguna al haber abonado los mismos en 2007, negando haber percibido factura alguna posterior de Tirado y Asociados y reclamación judicial o notarial, por lo que no se cumplen los requisitos para efectuar la modificación de bases imponibles.

Y resuelve que no existe controversia respecto el actor de que no se presentó la autoliquidación modelo 309, que por la sociedad Tirado y Asociados le prestó los servicios que figuran incluidas en la factura NUM004, entre ellos la interposición y tramitación económico-administrativa ante el TEAR y recurso de alzada ante el TEAC, pero respecto el pago efectuado en 2007 no consta en el certificado bancario de la transferencia el concepto por el que se realizó la misma ni consta en el expediente factura que detalle los servicios prestados, resultando que a fecha de 30 de marzo de 2007 en la que se emitió la transferencia, no se habían prestado al actor los servicios por la

interposición y tramitación de la reclamación ni el recurso de alzada, siendo que el actor reconoce que le fueron prestados y tampoco existe constancia de que dicha transferencia resultase un pago anticipado de los mismos, por lo que el pago realizado en el 2007 no deja sin efecto el importe que se reclama.

Añade el TEAR que de la documentación que obra en el expediente presentada por Tirado y Asociados con el modelo 952 resulta que la misma emitió la factura NUM004 de 5 de octubre de 2018 e instó su cobro mediante reclamación judicial interpuesta el 29 de abril de 2019, emitió la factura NUM003 de fecha 6 de mayo de 2019 rectificativa de la anterior y remitió la misma al actor a través de burofax de fecha 10 de mayo de 2019, cumpliendo los requisitos de la Ley del IVA para modificar la base imponible por créditos incobrables, entre ellos la acreditación de la remisión al destinatario de la factura rectificativa, constando en el certificado de entrega del burofax que se realizaron dos intentos en la DIRECCION000 de Moncofa, con resultado ausente, dejándose aviso en buzón.

Respecto la alegación del actor de que no ha recibido la factura conforme exige el artículo 24 del Reglamento y que la dirección de envío del burofax es errónea al no corresponder a su domicilio que se encuentra en la DIRECCION001 de Moncofa, refiere que las obligaciones que exige el artículo 24 del Reglamento del IVA al sujeto pasivo son la expedición de la factura rectificativa y la acreditación de su remisión al destinatario de las operaciones, pero no la acreditación de la recepción; respecto que la dirección es errónea señala el TEAR que es una cuestión nueva y que no fue alegada ante la agencia tributaria, siendo que en efecto, del requerimiento, de la propuesta de liquidación y de la liquidación remitidas por la Agencia Tributaria, se aprecia que el domicilio del reclamante en esas fechas desde el 2 de noviembre de 2021 en que se emite el requerimiento, se encuentra en la DIRECCION001 de Moncofa, como señala el actor, siendo el domicilio coincidente con el escrito de interposición de la reclamación, pero no obstante ello el actor no alega que no haya tenido relación alguna con el domicilio sito en DIRECCION000 de Moncofa, que ha sido indicado por Tirado y Asociados en la interposición de la demanda judicial y al que se ha remitido la factura según el burofax, cuando la sociedad ha mantenido relaciones con el actor desde el 2007 hasta 2015 y en el certificado de entrega del burofax no se indica que fuese incorrecta la DIRECCION000 o que el destinatario fuese desconocido, sino ausente, por lo que concurren los trámites necesarios para la modificación de la base imponible.

Concluye que se confirma la liquidación al no haber presentado el actor la autoliquidación no periódica del IVA modelo 309, por el periodo 2T ejercicio 2019, estando obligado al resultar deudor de un crédito a favor de la Hacienda Pública como consecuencia de la modificación de la base imponible de las operaciones que han resultado impagadas conforme el artículo 80. Cinco de la Ley del IVA.

SEGUNDO. -La parte actora articula la pretensión estimatoria de la demanda, alegando, en síntesis;

-No se notificó la factura rectificativa, ni la rectificada, ni la reclamación formal de la supuesta deuda.

El objeto del recurso es la impugnación de la deuda resultante de la liquidación no periódica del IVA modelo 309 del 2T IVA 2019 por importe de 10.717,66 euros que se corresponde con el IVA de una factura rectificativa emitida al actor por la sociedad Tirado y Asociados.

El actor no recibió ninguna factura de servicios de Tirado y Asociado, ni ninguna factura rectificativa, ni ninguna reclamación notarial porque el domicilio fiscal del actor no se corresponde con el que se envió la factura emitida, la factura rectificativa y la reclamación de pago, reconociendo que tanto en las facturas NUM004 de fecha 5 de octubre de 2018 como la NUM003 de fecha 6 de mayo de 2019, como en el burofax de fecha 10 de mayo de 2019, y en el escrito de interposición de demanda judicial se indica como dirección DIRECCION000 de Moncofa, y tal y como consta en el certificado de empadronamiento desde el 7 de marzo de 2012 el domicilio fiscal del actor está en DIRECCION001 de Moncofa.

Añade que el actor cesó su relación como cliente con Tirado y Asociados en 2018, por lo que tuvo seis años desde el cambio de domicilio del actor para actualizarlo, siendo además que el actor no esperaba la recepción de ninguna factura pues había pagado hasta este momento las facturas por sus servicios, pagando 100.000 euros, no solo por todas las gestiones de presentación del impuesto, sino por las posibles incidencias producidas en los recursos en vía administrativa.

Concluye que el actor no era conocedor de tener deuda alguna con el emisor de la factura rectificativa.

-Incumplimiento del procedimiento de la modificación de base imponible conforme el artículo 80 de la Ley de IVA.

Conforme lo dispuesto en el artículo 80. Cuatro de la Ley 37/1992 y artículo 24 del RD 1624/1992, y artículos 15, 16 y 17 del RD 1619/2012, uno de los requisitos fundamentales para la conformidad a Derecho de la modificación de la base imponible del IVA por la emisión de una factura rectificativa, es la debida notificación al destinatario de la factura y siendo que el actor no es sujeto pasivo del IVA, el emisor de la factura debió remitirla en momento de su expedición, y como el domicilio fiscal era erróneo, la factura rectificativa no fue remitida a su destinatario, conforme exige la normativa del IVA, y así lo ha señalado el TEAC en resolución de fecha 18 de diciembre de 2019 y el TJUE en sentencia asunto C-588/10 de 26 de enero de 2012.

Se concluye que Tirado y Asociados emitió en octubre de 2018 una factura que remitió a un domicilio erróneo, en 2019 otra factura rectificativa que remitió al domicilio erróneo, y el burofax también lo remitió a un domicilio erróneo, por lo que el actor no recibió nada, resultando la liquidación contraria a derecho ya que el destinatario de la factura rectificativa no tuvo conocimiento de la misma conforme al artículo 24 del Reglamento del IVA.

-La resolución del TEAR es contraria a derecho porque obvia la obligación de remitir debidamente la factura rectificativa al domicilio del destinatario para poder aplicar la modificación de la base imponible del IVA, conforme lo dispuesto en el artículo 80. Cuatro de la Ley del IVA y 24 del RD 1624/1992.

TERCERO. - El Abogado del Estado argumenta su pretensión desestimatoria de la demanda reiterando los fundamentos del TEAR, en síntesis;

-Que el artículo 24 del RD 1624/1992 lo que exige es que se emita la factura rectificativa y se acredite su remisión, no su recepción.

-La cuestión referida a que la dirección no era la correcta es una cuestión que no se planteó ante la agencia tributaria.

-y que si bien se aprecia que en el domicilio del actor en dichas fechas es el de la DIRECCION001 como alega el actor, lo cierto es que al actor no alega que no haya tenido relación alguna con el domicilio de la DIRECCION000 de Moncofa.

CUARTO.- La cuestión sobre la que se ceta el presente recurso es si la liquidación no periódica del IVA modelo 309 del 2T 2019 que se corresponde con una factura rectificativa emitida al actor por la sociedad Tira y Asociados Legal y Tributario SL, resulta o no conforme a derecho.

Sostiene la actora como ya hemos señalado en primer lugar que no se notificó la factura rectificativa, ni la rectificadora, ni la reclamación formal de la supuesta deuda, ya que el actor no recibió ninguna factura de servicios de Tirado y Asociado, ni ninguna factura rectificativa, ni ninguna reclamación notarial porque el domicilio fiscal del actor no se corresponde con el que se envió la factura emitida, la factura rectificativa y la reclamación de pago, reconociendo que tanto en las facturas NUM004 de fecha 5 de octubre de 2018 como la NUM003 de fecha 6 de mayo de 2019, como en el burofax de fecha 10 de mayo de 2019, y en el escrito de interposición de demanda judicial se indica como dirección DIRECCION000 de Moncofa, y tal y como consta en el certificado de empadronamiento desde el 7 de marzo de 2012 el domicilio fiscal del actor está en DIRECCION001 de Moncofa, por lo que el actor no era conocedor de tener deuda alguna con el emisor de la factura rectificativa.

Añade que ello implica el incumplimiento del procedimiento de la modificación de base imponible conforme el artículo 80. Cuatro de la Ley 37/1992 y artículo 24 del RD 1624/1992, y artículos 15, 16 y 17 del RD 1619/2012, ya que uno de los requisitos fundamentales para la conformidad a Derecho de la modificación de la base imponible del IVA por la emisión de una factura rectificativa, es la debida notificación al destinatario de la factura y siendo que el actor no es sujeto pasivo del IVA, el emisor de la factura debió remitirla en momento de su expedición, y como el domicilio fiscal era erróneo, la factura rectificativa no fue remitida a su destinatario, conforme exige la normativa del IVA, y así lo ha señalado el TEAC en resolución de fecha 18 de diciembre de 2019 y el TJUE en sentencia asunto C-588/10 de 26 de enero de 2012.

Concluye que Tirado y Asociados emitió en octubre de 2018 una factura que remitió a un domicilio erróneo, en 2019 otra factura rectificativa que remitió al domicilio erróneo, y el burofax también lo remitió a un domicilio erróneo, por lo que el actor no recibió nada, siendo la liquidación contraria ya derecho a que el destinatario de la factura rectificativa no tuvo conocimiento de la misma conforme al artículo 24 del Reglamento del IVA.

Pues bien, para resolver el presente recurso debemos partir de lo dispuesto en el artículo 80. Cuatro, Cinco y Siete de la Ley del IVA que señalan:

[“Cuatro. La base imponible también podrá reducirse proporcionalmente cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables. A estos efectos:

A) Un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:

1ª Que haya transcurrido un año desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.

(...)

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 art. 121 de esta Ley, no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, el plazo a que se refiere esta condición 1ª podrá ser, de seis meses o un año.

(...)

2ª Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los Libros Registros exigidos para este Impuesto.

3ª Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquella, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, sea superior a 50 euros.

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

(...)

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

(...)

C) Una vez practicada la reducción de la base imponible, ésta no se volverá a modificar al alza, aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación, salvo cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional. En este caso, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación percibida.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el sujeto pasivo desista de la reclamación judicial al deudor o llegue a un acuerdo de cobro con el mismo con posterioridad al requerimiento notarial efectuado, como consecuencia de éste o por cualquier otra causa, deberá modificar nuevamente la base imponible al alza mediante la expedición, en el plazo de un mes a contar desde el desistimiento o desde el acuerdo de cobro, respectivamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente.

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

(...)

5ª La rectificación de las deducciones del destinatario de las operaciones, que deberá practicarse según lo dispuesto en el art. 114, apartado dos, número 2º, cuarto párrafo, de esta Ley, determinará el nacimiento del correspondiente crédito en favor de la Hacienda Pública.

Si el destinatario de las operaciones sujetas no hubiese tenido derecho a la deducción total del Impuesto, resultará también deudor frente a la Hacienda Pública por el importe de la cuota del impuesto no deducible. En el supuesto de que el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional y en la medida en que no haya satisfecho dicha deuda, resultará de aplicación lo establecido en el apartado Cuatro C) anterior.

(...)

Seis. Si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido.

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, el artículo 24 del Reglamento del IVA, aprobado por RD 1624/0992 señala, conforme la redacción que resulta de aplicación lo siguiente:

["1. En los casos a que se refiere el art. 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 art. 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 art. 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 estará condicionadas a la expedición y remisión de la factura que rectifique a la anteriormente expedida. En los supuestos de los apartados tres y cuatro del art. 80 de la Ley del Impuesto , el sujeto pasivo deberá acreditar asimismo dicha remisión.

2. 2. La modificación de la base imponible cuando se dicte auto judicial de declaración de concurso del destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto, así como en los demás casos en que los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas sean total o parcialmente incobrables, se ajustará a las normas que se establecen a continuación:

a) Quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1.º Las operaciones cuya base imponible se pretenda rectificar deberán haber sido facturadas y anotadas en el libro registro de facturas expedidas por el acreedor en tiempo y forma.

2.º El acreedor tendrá que comunicar por vía electrónica, a través del formulario disponible a tal efecto en la sede electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en el plazo de un mes contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, la modificación de la base imponible practicada, y hará constar que dicha modificación no se refiere a créditos garantizados, afianzados o asegurados, a créditos entre personas o entidades vinculadas, ni a operaciones cuyo destinatario no está establecido en el territorio de aplicación del Impuesto ni en Canarias, Ceuta o Melilla, en los términos previstos en el art. 80 de la Ley del Impuesto y, en el supuesto de créditos incobrables, que el deudor no ha sido declarado en concurso o, en su caso, que la factura rectificativa expedida es anterior a la fecha del auto de declaración del concurso.

(,...)"

No se discute por las partes y se acredita mediante certificado de empadronamiento que el domicilio fiscal del actor desde el 7 de marzo de 2012 estaba sitio en DIRECCION001 de Moncofa, ni se discute por las partes que la notificación de pago, facturas NUM004 de fecha 5 de octubre de 2018 como la factura rectificativa NUM003 de fecha 6 de mayo de 2019, como en el burofax de fecha 10 de mayo de 2019, y en el escrito de interposición de demanda judicial se indica como dirección DIRECCION000 de Moncofa, que es donde se intentaron notificar, con resultado ausente, sin que se acredite su recepción por el actor.

Ello determina que se ha incumplido un requisito esencial en relación con el procedimiento de modificación de la base imponible conforme lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley del IVA transcrito y artículo 25 del Reglamento del IVA, como es que el actor reciba la notificación de la factura rectificativa, siendo presupuesto determinante que la disminución de la base imponible está condicionada a la expedición y emisión de la factura que rectifique la anterior.

No se puede acoger la conclusión de la Administración de que la obligación que exige el artículo 24 del Reglamento de IVA es la expedición de la factura rectificativa y la acreditación de emisión, pero no la acreditación de su recepción por el deudor.

Así lo ha señalado el TS en sentencia de fecha 31 de marzo de 2025, dictada en el recurso 932/2023, que ha dicho:

["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 rectificada entregado por el destinatario de los bienes o servicios. La sentencia citada responde a la cuestión prejudicial planteada diciendo:

«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 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».

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 Bušhler, 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.

(...)"

Y la citada sentencia fija como doctrina la siguiente:

["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.

(...)."]

Por lo expuesto el recurso contencioso-administrativo debe ser estimado, anulando la resolución del TEAR impugnada y la liquidación provisional por IVA 2T 2019 de fecha 2 de marzo de 2022.

QUINTO. - Conforme lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA 29/98, conforme redacción dada por la Ley 37/2011, habiéndose estimado la demanda hay que imponer las costas a la Administración demandada si bien, en uso de la facultad que confiere el citado artículo 139 LJCA, se fijan en un máximo de 1.500 euros por honorarios de Abogado y 334,38 euros por los derechos de Procurador.

VISTOS los artículos citados, y demás de general y pertinente aplicación.

FALLO

ESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Teodoro contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 27 de marzo de 2024 la cual ANULAMOS.

ANULAMOS la liquidación provisional por IVA por IVA 2T 2019 de fecha 2 de marzo de 2022.

Con expresa imposición de las costas procesales a la Administración demandada con la limitación de 1.500 euros por honorarios de Abogado y 334,38 euros por los derechos de Procurador.

Esta sentencia no es firme y contra la misma cabe, conforme a lo establecido en los artículos 86 y siguientes de la LJCA, **RECURSO DE CASACIÓN** ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo o, en su caso, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJCV. Dicho recurso deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de **TREINTA** días, a contar desde el siguiente al de su notificación, debiendo tenerse en cuenta, respecto del escrito de preparación planteado ante la Sala 3ª del TS, los criterios orientadores previstos en el Apartado III del acuerdo de 20-4-2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras consideraciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación ante la Sala III del TS (BOE nº 162, de 6 de julio de 2016).

Con certificación literal de la presente devuélvase el expediente administrativo al centro de su procedencia.

Así por esta nuestra sentencia, la pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION.-Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente designado para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala, de lo que certifico como LAJ de la misma. Valencia, en la fecha arriba indicada. *La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada, fuera de los casos previstos en una Ley, solo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que el mismo contuviera y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.*

Los datos personales incluidos en esta resolución, y en los documentos adjuntos a la misma, no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines distintos a los previstos en las leyes.

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

Síguenos en...

