



Criterio 1 de 1 de la resolución: **05205/2012/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **Vocalía Cuarta**

Fecha de la resolución: **17/07/2014**

Asunto:

IVA. Rectificación de bases imponibles por créditos incobrables. Plazo de caducidad del ejercicio del derecho y plazo de comunicación a la Administración.

Criterio:

IVA. Rectificación de bases imponibles por créditos incobrables. Plazo de caducidad del ejercicio del derecho y plazo de comunicación a la Administración.

En el Impuesto sobre el Valor Añadido debe distinguirse entre el plazo de tres meses establecido en la Ley 37/1992 para el ejercicio del derecho de rectificación, cuyo incumplimiento determina la caducidad de dicho derecho, y el plazo de un mes establecido por el Reglamento para cumplir la obligación de comunicar a la Administración las rectificaciones efectuadas y entregarle la correspondiente documentación. Esta última obligación deriva precisamente del ejercicio temporáneo del derecho de rectificación, y su finalidad es la obtención de información que permita a la Administración un adecuado control de las rectificaciones efectuadas y su correspondiente reflejo en las autoliquidaciones del sujeto pasivo y del destinatario. Si el incumplimiento del indicado plazo impide el ejercicio de un adecuado control administrativo, necesario para asegurar la correcta recaudación del Impuesto, entonces tiene una incidencia directa en el derecho de rectificación del sujeto pasivo, pudiendo constituir causa de denegación del ejercicio de dicho derecho. Por el contrario, no cabe la denegación automática del derecho de rectificación como consecuencia de un cumplimiento tardío o extemporáneo de la obligación de comunicación.

En el caso analizado ha existido comunicación a la Administración Tributaria de la información necesaria para un adecuado control de las rectificaciones efectuadas y su correspondiente reflejo en las autoliquidaciones del sujeto pasivo de las operaciones objeto de rectificación y del destinatario de dichas operaciones. Dicha comunicación se ha efectuado fuera del plazo del mes establecido reglamentariamente, no resultando justificado en el expediente en qué medida dicho retraso ha incidido en la adecuada gestión y control del Impuesto que incumbe a la Administración.

Criterio reiterado.

Referencias normativas:

Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
80.4

RD 1624/1992 Reglamento Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
24.2.a)

Conceptos:

Base imponible: modificación

Caducidad

Crédito incobrable

Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

Plazos

Texto de la resolución:

En la villa de Madrid, en la fecha indicada (17/07/2014), en las reclamaciones económico-administrativas que, en única instancia de conformidad con lo dispuesto en el artículo 229.1.a) de la Ley 58/2003 General Tributaria, penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuestas por **X, S.A., NIF ...**, actuando en su nombre y representación D. ... y con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra liquidaciones provisionales dictadas por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, ambas de fecha 3 de julio de 2012, por el Impuesto sobre el Valor Añadido, por los siguientes períodos:

RG	CONCEPTO	PERIODO	CLAVE DE LIQUIDACION	IMPORTE
5205/2012	IVA	01/2012	...	27.329,30

6394/2012 IVA 11/2011 ... 110.226,89

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: De acuerdo con lo recogido en las liquidaciones provisionales objeto de reclamación, **X, S.A.** es la sociedad dominante del Grupo IVA 202/08 que tributa en régimen especial de grupo de entidades, del que forma parte la entidad **Y, S.A.**, NIF: ...

SEGUNDO: En relación con el período impositivo IVA 11/2011, interesa destacar los siguientes hechos:

- En fecha 16 de diciembre de 2011 fue presentada por la entidad **Y, S.A.** autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, modelo individual 322, correspondiente al mes de noviembre de 2011, con un resultado de +315.583,10 euros, presentándose, asimismo, en fecha 20 de diciembre de 2011, por la entidad dominante del grupo, autoliquidación del Impuesto sobre el valor Añadido, modelo agregado 353, correspondiente al mes de noviembre de 2011, con un resultado de 39.307,32 euros a ingresar.
- En fecha 19 de diciembre de 2011, la entidad **Y, S.A.** presentó escrito por el que se comunica a la Administración tributaria la modificación de bases imponibles por créditos incobrables de la sociedad deudora **Z, S.A.** originando una minoración de 107.352,00 euros de cuota.

TERCERO: En relación con el período impositivo IVA 01/2012, interesa destacar los siguientes hechos:

- En fecha 16 de febrero de 2012 fue presentada por la entidad **Y, S.A.** autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, modelo individual 322, correspondiente al mes de enero de 2012, con un resultado de +718.892,29 euros, presentándose, asimismo, en fecha 20 de febrero de 2012, por la entidad dominante del grupo, autoliquidación del Impuesto sobre el valor Añadido, modelo agregado 353, correspondiente al mes de enero de 2012, con un resultado de 587.330,86 euros a ingresar.
- En fecha 23 de marzo de 2012, la entidad **Y, S.A.** presentó escrito por el que se comunicaba a la Administración tributaria la modificación de bases imponibles por créditos incobrables de la sociedad deudora **Z, S.A.**, originando una minoración de 26.838,00 euros de cuota.

CUARTO: En fecha 4 de julio de 2012 se notificaron al obligado tributario las liquidaciones provisionales objeto de reclamación económico-administrativa, en las que se considera que no procede la rectificación de bases imponibles correspondientes a los períodos impositivos 11/2011 y 01/2012, como consecuencia de haberse comunicado, en ambos casos, de forma extemporánea a la Administración Tributaria la modificación de bases imponibles por créditos incobrables.

QUINTO: Por el obligado tributario se interpusieron sendas reclamaciones económico-administrativas en fecha 30 de julio de 2012, formulando alegaciones que, en síntesis, son las siguientes:

- Consideración de que el incumplimiento de un requisito meramente formal no puede conllevar la pérdida de un derecho material
- Consideración de enriquecimiento injusto de la Administración Tributaria como consecuencia de la imposibilidad para el obligado tributario de recuperar el ingreso de IVA repercutido.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Concurren en las presentes reclamaciones, que han de resolverse de forma acumulada, los requisitos procesales de competencia de este Tribunal, capacidad del actor, legitimación del reclamante e impugnabilidad del acto reclamado según lo dispuesto en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre y Reglamento General de desarrollo de la citada ley, de 13 de mayo de 2005, en materia de revisión en vía administrativa.

SEGUNDO: En el artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, se recoge lo siguiente:

“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:*

1.^a *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.*

[...]

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

3.^a *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 300 euros.*

4.^a *Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo, incluso cuando se trate de créditos afianzados por Entes públicos.*

[...]

La modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del período 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.

Por su parte, en el artículo 24.2 del Real Decreto 1624/1992, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, se establece lo siguiente:

“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 a la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de un mes contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, la modificación de la base imponible practicada, y hará constar que dicha modificación no se refiere a créditos garantizados, afianzados o asegurados, a créditos entre personas o entidades vinculadas, ni a operaciones cuyo destinatario no está establecido en el territorio de aplicación del Impuesto ni en Canarias, Ceuta o Melilla, en los términos previstos en el artículo 80 de la Ley del Impuesto.

[...]

b) En caso de que el destinatario de las operaciones tenga la condición de empresario o profesional, deberá comunicar a la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas que le envíe el acreedor, y consignará el importe total de las cuotas rectificadas y, en su caso, el de las no deducibles, en el mismo plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación a que se refiere el párrafo siguiente. El incumplimiento de esta obligación no impedirá la modificación de la base imponible por parte del acreedor, siempre que se cumplan los requisitos señalados en el párrafo a).

Además de la comunicación a que se refiere el párrafo anterior, en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se hayan recibido las facturas rectificativas de las operaciones el citado destinatario deberá hacer constar el importe de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducidas.”

Procede analizar la modificación de bases imposables efectuada por el recurrente en los períodos impositivos IVA 11/2011 y 01/2012, con la finalidad de determinar si la comunicación extemporánea a la Administración Tributaria de dicha circunstancia impide la reducción de la base imponible establecida en el artículo 80.Cuatro LIVA.

TERCERO: En fecha 19 de diciembre de 2011 se presenta por **Y, S.A.** escrito por el que se comunica a la Administración Tributaria la rectificación de facturas emitidas a **Z, S.A.** en ejercicio 2010. .

En particular, por el obligado tributario se emiten facturas rectificativas el 2 de noviembre de 2011, números 44000603, 44000604, 44000605 y 44000606, con una base imponible total por importe de 596.400€ y una cuota de IVA devengado por importe de 107.352€.

Se advierte que la comunicación a la Administración Tributaria fue realizada transcurrido el plazo de un mes recogido en el artículo 24 Reglamento IVA.

CUARTO: En fecha 23 de marzo de 2012 se presenta por **Y, S.A.** escrito por el que se comunica a la Administración Tributaria factura rectificativa de una factura emitida a **Z, S.A.**, en el ejercicio 2010.

En particular, por el obligado tributario se emite factura rectificativa el 30 de enero de 2012, número 44000619 en la que se recoge una base imponible por importe de 149.100€ y una cuota de IVA devengado por importe de 26.838€.

Se advierte, igualmente, que la comunicación a la Administración Tributaria fue realizada transcurrido el plazo de un mes recogido en el artículo 24 Reglamento IVA.

QUINTO: En el artículo 80.Cuatro LIVA se supedita la modificación de la base imponible al cumplimiento de una serie de requisitos, tanto en relación con la calificación de los créditos como incobrables, como respecto al plazo para la rectificación de la base imponible.

Asimismo, el artículo 80.Cuatro LIVA establece un plazo de tres meses siguientes a la finalización del plazo de un año para practicar la modificación de la base imponible, debiendo de comunicarse a la Administración dicha modificación.

Por su parte el Reglamento IVA, en desarrollo de la Ley 37/1992, establece el plazo para realizar la debida comunicación de la rectificación de la base imponible a la Administración en un mes desde la fecha de la expedición de la factura rectificativa.

De este modo, como se mantiene en resolución de este TEAC, de fecha 24 de enero de 2013 (00/4158/2009), procede distinguir los plazos recogidos en el artículo 80.Cuatro LIVA y en el artículo 24.2.a)2º Reglamento IVA.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 80.Cuatro LIVA, la modificación de bases imposables debe efectuarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del período de un año desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo. Se trata, por tanto, de un plazo de ejercicio del derecho de modificación, distinto del plazo de comunicación previsto en el artículo 24.2.a)2º Reglamento IVA.

En efecto, en el artículo 24.2.a)2º LIVA se recogen las reglas de procedimiento para el ejercicio del derecho de rectificación de bases imposables, estableciéndose otro plazo, de un mes, para el cumplimiento de la obligación de comunicación a la Administración Tributaria de la modificación de bases imposables efectuada.

Existen, por tanto, dos plazos que atañen a la modificación de bases imposables; por un lado, un plazo de tres meses para efectuar la modificación, computado desde la finalización del período de un año previsto en el artículo 80.Cuatro.1ª, y, por otro, un plazo de un mes para cumplir la obligación de comunicar a la Administración Tributaria dicha modificación, computado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa.

Por su parte, en este supuesto no es objeto de controversia el plazo establecido en el artículo 80.Cuatro LIVA, sino la aplicación del plazo de un mes para la comunicación a la Administración Tributaria de la modificación de bases imposables.

SEXTO: En las liquidaciones provisionales objeto de reclamación no se admite por la Administración Tributaria la minoración de las bases imposables al haberse incumplido el plazo previsto en el artículo 24.2.a)2º Reglamento IVA, habiéndose practicado la comunicación una vez transcurrido dicho plazo, mientras que la parte recurrente sostiene que el mero incumplimiento formal de un plazo previsto reglamentariamente no puede privarle de su derecho de modificación de la base imponible.

El artículo 24.2.a).2º Reglamento IVA comprende un requisito procedimental de comunicación a la Administración de la rectificación de bases impositivas, que tiene como finalidad suministrar información y permitir el ejercicio de un adecuado control por parte de la Administración Tributaria, justificado en el traslado que se produce de la carga tributaria que supone el impago del crédito a la Administración, correspondiendo a ésta el control en la figura del destinatario de la operación, quien deberá proceder a la rectificación de las cuotas soportadas deducibles, minorándolas.

Por tanto, el requisito procedimental controvertido reviste gran importancia para evitar un perjuicio a la Administración, puesto que el desconocimiento de la rectificación practicada implicaría que la Administración pudiera soportar el perjuicio económico en tanto el destinatario de la operación no minorase sus cuotas tributarias deducibles. En este sentido, la Ley establece como requisito la comunicación a la Administración de la modificación de la base imponible, debiendo acompañarse de los documentos previstos al efecto, estableciéndose en el Reglamento del Impuesto el plazo de un mes, considerándose el mismo proporcionado a la sistemática del impuesto, sin que resulte excesivamente gravoso su cumplimiento ni conculque derecho alguno del sujeto pasivo.

De lo expuesto anteriormente resulta evidente que en este caso el plazo fijado al efecto ha sido incumplido. No obstante, dicho incumplimiento no conlleva necesariamente la pérdida del derecho a rectificar las bases impositivas.

Se trata de un incumplimiento de un plazo distinto al establecido por la Ley del Impuesto para el ejercicio del derecho de rectificación. Es, en definitiva, un plazo procedimental recogido en el Reglamento IVA para el cumplimiento de una obligación de comunicación derivada precisamente del ejercicio temporáneo del derecho de rectificación contemplado en la Ley IVA.

El plazo establecido reglamentariamente posibilita el cumplimiento de una obligación de comunicación de información que permita a la Administración un adecuado control de las rectificaciones efectuadas y su correspondiente reflejo en las autoliquidaciones del sujeto pasivo de las operaciones objeto de rectificación y del destinatario de dichas operaciones.

En el supuesto de que el incumplimiento del plazo controvertido impidiera el ejercicio de un adecuado control administrativo, necesario para asegurar la correcta liquidación y recaudación del Impuesto, entonces dicho incumplimiento tendría una incidencia directa en el derecho de rectificación del sujeto pasivo, pudiendo constituir causa de denegación del ejercicio de dicho derecho de rectificación.

Los criterios expuestos han sido mantenidos por este TEAC en resolución de 24 de enero de 2013 (00/4158/2009).

En el presente caso, ha existido comunicación a la Administración Tributaria de la información necesaria para un adecuado control de las rectificaciones efectuadas y su correspondiente reflejo en las autoliquidaciones del sujeto pasivo de las operaciones objeto de rectificación y del destinatario de dichas operaciones. Si bien dicha comunicación ha sido tardía, no se aprecia en el expediente, ni se justifica en el acto impugnado, en qué medida el retraso incurrido ha incidido en la adecuada gestión y control del Impuesto que incumbe a la Administración.

Por su parte, este Tribunal, en el presente caso, no aprecia merma alguna en las posibilidades de un adecuado ejercicio de dichas funciones por parte de la Administración, por lo que estima la pretensión de la reclamante.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, en las presentes reclamaciones económicas administrativas, **ACUERDA estimarlas**, anulando las liquidaciones provisionales impugnadas.