

CUESTIONES PRÁCTICAS SOBRE SUPUESTOS DE MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO ESPAÑOL

Ignacio García Sinde

Interventor y Auditor del Estado

Inspector de Hacienda

Vocal TEAR de Andalucía

EXTRACTO

El presente trabajo tiene por objeto la exposición de cuestiones prácticas planteadas en la realidad, relativas a los supuestos que el artículo 80 de la LIVA española regula como habilitantes para efectuar la modificación de la base imponible del IVA. Debemos señalar que es difícil la construcción de una teoría general sobre la modificación de la base imponible, pues la normativa regula conjuntamente supuestos de modificación de la base imponible y supuestos de modificación de la cuota tributaria. Con el añadido de que los efectos para el destinatario no son siempre los mismos, pues en algún caso tendrá derecho a percibir la cuota de IVA que le fue indebidamente repercutida y en otros casos se encontrará que sigue siendo deudor y que el acreedor de la cuota es el Tesoro Público.

Palabras clave: impuesto sobre el valor añadido, base imponible en el IVA, modificación de la base imponible en el IVA y supuestos de modificación de la base imponible en el IVA.

Fecha de entrada: 22-02-2017 / Fecha de aceptación: 30-03-2017

PRACTICAL QUESTIONS RELATED TO THE SCENARIOS OF MODIFICATION OF THE TAXABLE BASE OF THE SPANISH VALUE ADDED TAX

ABSTRACT

The objective of this work is the exposition of practical questions formulated in reality, related to the scenarios the article 80 of the Spanish VAT law regulate as enabling scenarios to make the change of the Taxable Base in the Value Added Tax. We need to point out that it is difficult to generate a general theory about Amendments to the Taxable Base, as the legislation jointly regulates the scenarios of Amendment to the Taxable Base in the Value Added Tax and Amendment to the Tax Liability. The effects for the beneficiary are not always the same. In some cases, the taxable person is in his right to receive the fee that was unduly charged and in others, the taxable person will continue be in debt with the Public Treasury.

Keywords: value added tax, taxable base in the value added tax, amendment to the taxable base in the value added tax and scenarios of amendment to the taxable base in the value added tax.

Sumario

1. Introducción. Cuestiones generales
 - 1.1. Introducción
 - 1.2. Cuestiones generales
 - 1.3. Solicitud de devolución de ingresos indebidos como medio supletorio ante la falta de realización de la modificación de base imponible
 - 1.4. Control de la modificación de base imponible
 - 1.5. Exclusión de la existencia de enriquecimiento injusto por la no admisión de la modificación de base imponible
 - 1.6. Carácter de los defectos que existan en el proceso de modificación de bases imponibles
2. Devolución de envases y descuentos (art. 80.Uno LIVA)
 - 2.1. Descuento concedido por el exportador no establecido en territorio de aplicación del impuesto
 - 2.2. Formalidades
 - 2.3. Descuento concedido a un segundo comprador
 - 2.4. Carga de la prueba
 - 2.5. Asunción por un tercero del pago de la factura
 - 2.6. Quita de deuda
 - 2.7. Descuento concedido en documento privado que contraviene lo pactado en escritura pública
3. Operaciones sin efecto (art. 80.Dos LIVA)
 - 3.1. Falta de prueba de la rescisión de la operación
 - 3.2. Exigencia de firmeza de la resolución, judicial o administrativa, que deja sin efecto total o parcialmente una operación
 - 3.3. Plazo para solicitar una devolución consecuencia de una modificación de base
 - 3.4. Incumplimiento contractual
 - 3.5. Causas de resolución previstas en el contrato
 - 3.6. Plazo para efectuar la modificación
 - 3.7. Declaración administrativa de fallido
 - 3.8. Resolución de contrato de arrendamiento por falta de pago
 - 3.9. Emisión de facturas por error
 - 3.10. Operaciones vinculadas o subordinadas
 - 3.11. Ejercicio de la acción de rescisión
 - 3.12. Modificación de base entre partes vinculadas

- 3.13. Asunción de deuda de IVA no origina la modificación de la base imponible
- 3.14. Necesidad de declaración de la operación original
- 3.15. Denegación de la modificación por inexistencia de la rescisión
4. Situación concursal del destinatario de la operación (art. 80.Tres LIVA)
 - 4.1. Compatibilidad entre la modificación por impago y la modificación por situación concursal
 - 4.2. Comunicación de la modificación a la Administración tributaria. Fuera de plazo. Por escrito
 - 4.3. Sujeto pasivo en régimen simplificado
 - 4.4. Sujeto pasivo en territorio foral que presenta la comunicación del artículo 24.2 del RIVA ante la Hacienda foral, cuando la AEAT posee competencia gestora, no inspectora, sobre las declaraciones de IVA
 - 4.5. Importe de la modificación
 - 4.6. Momento inicial de la modificación
 - 4.7. Plazo para efectuar la modificación
 - 4.8. Concursado no residente en territorio de aplicación del IVA
 - 4.9. Cuota de IVA cobrada
 - 4.10. Devengo de IVA y auto de declaración de concurso
 - 4.11. Crédito asegurado
 - 4.12. Concurso de uno de los integrantes de una UTE
 - 4.13. Recepción de factura rectificativa pero falta de reconocimiento del crédito de IVA en el concurso
 - 4.14. Notificación a la administración concursal pero no al concursado
 - 4.15. Mes de agosto inhábil
 - 4.16. Importe del crédito del sujeto pasivo contra el concursado comunicado a la administración concursal
 - 4.17. Incumplimiento de condiciones pero se ha producido la insinuación de la Hacienda pública en el concurso
 - 4.18. Seguridad jurídica y concurso
5. Incobrabilidad o impago de créditos (art. 80.Cuatro LIVA)
 - 5.1. Presupuestos generales
 - 5.2. Requisitos temporales
 - 5.3. Reclamación del pago al deudor
 - 5.4. Modificación en caso de impago parcial de la deuda
 - 5.5. Comunicación de la modificación de la base imponible a la Administración tributaria
 - 5.6. Voluntad de impago de la deuda
 - 5.7. Reclamación judicial posterior a la modificación de la base

- 5.8. Crédito con garantía real
 - 5.9. Crédito derivado de contrato de arrendamiento
 - 5.10. Operaciones a plazos y con precio aplazado
 - 5.11. En el juicio cambiario se alega la falta de entrega de las mercancías
 - 5.12. Denuncia criminal contra el administrador de la sociedad deudora
 - 5.13. Cumplimiento de los requisitos tras la declaración de la modificación
 - 5.14. Incremento de cuotas a compensar procedentes de periodos anteriores
 - 5.15. Pérdida de la condición de gran empresa
 - 5.16. Renovación de pagarés
 - 5.17. Ejecución hipotecaria
 - 5.18. Créditos de entes públicos
 - 5.19. Cuestiones formales
6. Fijación provisional (art. 80.Seis LIVA)
- 6.1. Modificación de IVA a la importación
 - 6.2. Tipo impositivo

1. INTRODUCCIÓN. CUESTIONES GENERALES

1.1. INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo analizamos cuestiones prácticas relativas a la modificación de la base imponible en el impuesto sobre el valor añadido (IVA) español. Por tanto, no analizamos los casos en que la modificación se refiere al tipo impositivo, o a la consideración de que no se ha producido el devengo, u otros supuestos, situaciones que también originan la emisión de facturas rectificativas y su inclusión en las correspondientes declaraciones del sujeto pasivo.

La regulación legal de la cuestión se encuentra recogida fundamentalmente en los artículos 80 de la Ley 37/1992 del impuesto sobre el valor añadido (en adelante LIVA) –en cuanto a la regulación de los supuestos en que la base imponible puede modificarse– y 89 –en cuanto a la forma de realizar la modificación–. Además, al analizar los efectos de la modificación de la base imponible es necesario tener en cuenta el régimen de rectificaciones de deducciones regulado en el artículo 114 de la LIVA.

Por obvias razones de espacio prescindimos de recoger los textos legales y las modificaciones de que han sido objeto desde la promulgación de la norma. Nos limitamos a recoger las cuestiones problemáticas que hemos conocido en relación con algunas de las previsiones legales de modificación de la base imponible en el IVA, conforme al citado artículo 80 de la LIVA,

Señalemos, como principio general, que, frente a la opción de inmodificabilidad de la base imponible, la LIVA regula la posibilidad de la modificación de la base imponible, estableciendo presupuestos y requisitos para materializarla. Y que la modificación de la base imponible puede ser al alza o a la baja.

Los epígrafes 2 a 6 de este estudio serán dedicados a analizar cuestiones prácticas que la norma ha planteado en relación con los supuestos que se regulan en el artículo 80 de la LIVA, siguiendo el texto legal.

Hemos de señalar que –como casi todas las operaciones y actuaciones relativas al IVA– las que ahora examinamos son de carácter bilateral. Queremos señalar esta cuestión porque podremos encontrar criterios contradictorios según que el asunto que se analice gire en torno a la modificación de la base imponible por el sujeto pasivo (lo que le favorece porque supone la existencia de

1. INTRODUCCIÓN. CUESTIONES GENERALES

1.1. INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo analizamos cuestiones prácticas relativas a la modificación de la base imponible en el impuesto sobre el valor añadido (IVA) español. Por tanto, no analizamos los casos en que la modificación se refiere al tipo impositivo, o a la consideración de que no se ha producido el devengo, u otros supuestos, situaciones que también originan la emisión de facturas rectificativas y su inclusión en las correspondientes declaraciones del sujeto pasivo.

La regulación legal de la cuestión se encuentra recogida fundamentalmente en los artículos 80 de la Ley 37/1992 del impuesto sobre el valor añadido (en adelante LIVA) –en cuanto a la regulación de los supuestos en que la base imponible puede modificarse– y 89 –en cuanto a la forma de realizar la modificación–. Además, al analizar los efectos de la modificación de la base imponible es necesario tener en cuenta el régimen de rectificaciones de deducciones regulado en el artículo 114 de la LIVA.

Por obvias razones de espacio prescindimos de recoger los textos legales y las modificaciones de que han sido objeto desde la promulgación de la norma. Nos limitamos a recoger las cuestiones problemáticas que hemos conocido en relación con algunas de las previsiones legales de modificación de la base imponible en el IVA, conforme al citado artículo 80 de la LIVA,

Señalemos, como principio general, que, frente a la opción de inmodificabilidad de la base imponible, la LIVA regula la posibilidad de la modificación de la base imponible, estableciendo presupuestos y requisitos para materializarla. Y que la modificación de la base imponible puede ser al alza o a la baja.

Los epígrafes 2 a 6 de este estudio serán dedicados a analizar cuestiones prácticas que la norma ha planteado en relación con los supuestos que se regulan en el artículo 80 de la LIVA, siguiendo el texto legal.

Hemos de señalar que –como casi todas las operaciones y actuaciones relativas al IVA– las que ahora examinamos son de carácter bilateral. Queremos señalar esta cuestión porque podremos encontrar criterios contradictorios según que el asunto que se analice gire en torno a la modificación de la base imponible por el sujeto pasivo (lo que le favorece porque supone la existencia de

menor IVA a ingresar o el nacimiento de un derecho de crédito) o gire en torno a la rectificación de deducciones por el destinatario, lo que le perjudica, porque supone un ingreso o un menor derecho de crédito.

Una segunda observación que debemos realizar es que en el artículo 80 se regula un conjunto de supuestos muy heterogéneos. Así, hay supuestos de verdadera modificación de la base imponible (rescisión de una compraventa, por ejemplo) y supuestos en los que lo que se modifica es la cuota (por ejemplo, modificación por impago del crédito). Igualmente, hay supuestos en que la modificación no hace nacer la condición de acreedor a favor de la Hacienda pública y supuestos en que la modificación sí produce un efecto de cambio de acreedor, de manera que la Hacienda pública puede exigir a la persona a la que el sujeto pasivo repercutió inicialmente la cuota el importe de la misma.

1.2. CUESTIONES GENERALES

Analizamos ahora algunas cuestiones que creemos que afectan a varios o a todos los supuestos de modificación de la base imponible.

1.2.1. Así, la Resolución de 26 de junio de 2013 del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid (recl. 28-15356-2011) señala la improcedencia de la modificación de la base imponible del IVA cuando el destinatario de la operación no está establecido en el territorio de aplicación del impuesto. Se trata de un supuesto de modificación de la base imponible por concurso, modificación que no es admitida por la oficina gestora ya que el concurso no se sigue en territorio español. Aunque el texto no es muy claro, el fundamento de la denegación de la modificación estriba en que el artículo 80.Tres de la LIVA se remite a la Ley concursal española. Evidentemente, en este caso parece difícil la insinuación del Tesoro Público en un proceso concursal que se realiza en el extranjero.

Seguidamente, se deniega la posibilidad de acoger la modificación de la base imponible al artículo 80.Cuatro de la LIVA, ya que el artículo 24.2 a).2.º del Reglamento del IVA (RIVA) excluye de la posibilidad de modificación de bases imponibles en operaciones cuyo destinatario no esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto.

1.2.2. Emisión de factura rectificativa. La concurrencia de un supuesto de modificación de la base imponible se debe plasmar en la emisión de una factura rectificativa de la factura inicialmente emitida. La Resolución de 27 de septiembre de 2012 del TEAR de Andalucía (recl. 14-02703-2011) aborda un supuesto en que la Inspección no admite la modificación de la base, ya que en la factura rectificativa emitida por incobrabilidad del crédito solo debe rectificarse la cuota y no la base imponible como había hecho el sujeto pasivo, a fin de que se mantenga la base imponible, a efectos de su posible cobro. El tribunal señala que esta interpretación es lógica, pero que la norma no permite concluir que una redacción de la factura rectificativa que incluya la rectificación de la base imponible produzca el efecto de eliminar la rectificación de la cuota.

Por su parte, la Resolución de 24 de enero de 2014 del TEAR de Andalucía (recl. 14-02896-2013) señala que el hecho de que la factura rectificativa no contenga mención a la factura rectificativa no puede tener el efecto de excluir la modificación de base imponible.

La Resolución de 11 de abril de 2014 del TEAR de Andalucía (recl. 14-03562-2013) señala que el hecho de que la factura rectificativa no indique que la modificación de la base obedece a la situación concursal del deudor no es motivo para no admitir la modificación de la base imponible, pues la misma comunicación de la modificación a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) le permite el ejercicio de la función de control.

1.2.3. En cuanto al **envío de la factura rectificativa a su destinatario**, hay varios criterios. Señalemos que la modificación del artículo 24 del RIVA por el apartado 3 del artículo 1 del Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, ha intentado zanjar la cuestión señalando la obligación del sujeto pasivo de acreditar la remisión al destinatario de la factura rectificativa. La exposición de motivos del citado real decreto señala: «se establece que la acreditación de la remisión de la factura rectificativa al destinatario de la operación, para proceder a la modificación de la base imponible, solo se exija en los supuestos de deudor concursal o créditos incobrables».

El artículo 24 del RIVA dispone que: «en los supuestos de los apartados tres y cuatro del artículo 80 de la Ley del Impuesto, el sujeto pasivo deberá acreditar asimismo dicha remisión».

Esta modificación reglamentaria nos parece la imposición de una nueva carga al sujeto pasivo ante la ineficacia de la AEAT para el adecuado control de las modificaciones de base imponible. Ya en los impresos de declaración-liquidación se recoge un apartado para las modificaciones de bases y, además, existe la comunicación previa a la AEAT de las modificaciones en los casos de concurso o crédito incobrable. Y todos conocemos las dificultades que existen en España para realizar notificaciones fehacientes entre personas particulares.

Repasemos algunas cuestiones planteadas con anterioridad a esta reforma. La Resolución de 30 de septiembre de 2013 del TEAR de Castilla y León (recl. 14-01376-2013) indica que la normativa no establece ni exige una determinada forma de acreditar la remisión de la factura, por lo que habrá que estar a la apreciación y valoración de los medios de prueba aportados al procedimiento.

La Resolución de 12 de diciembre de 2013 del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) (R. G. 00-06102-2011) señala que si el deudor reconoce la recepción de la factura rectificativa debe considerarse acreditada la remisión de la misma.

La Resolución de 27 de septiembre de 2012 del TEAR de Andalucía (recl. 41-06456-2011) aborda el tema de una liquidación que no admite la rectificación de base declarada por el reclamante, ya que el destinatario de la factura –en situación de concurso– ha declarado que no había recibido la factura rectificativa. Sobre esta cuestión se rechaza la mera manifestación de rechazo del concursado como suficiente para excluir la modificación de la base imponible. Y ello, porque el concursado es el primero que conoce el impago a sus proveedores (en el concurso debe iden-

tificar a sus acreedores). Segundo, porque el concursado no ha tenido una conducta económica correcta, por lo que exigir a sus proveedores una conducta ejemplar no es admisible. Tercero, porque el concurso es una situación de trastorno en la vida social por lo que imponer la exigencia de una notificación fehaciente –que la norma no exige– es una condición exagerada y supone una carga excesiva sobre quien es un perjudicado por la mala actuación del concursado. Cuarto, porque el concursado no ha probado tener establecido con su proveedor un sistema de notificación fehaciente de las facturas. Si la factura original fue enviada por correo ordinario se cumple con la obligación de remisión afirmando que la factura rectificativa fue remitida por correo ordinario, máxime cuando la misma fue entregada a la Administración que, con una actuación diligente e inmediata, podría haber contactado con el concursado para comprobar que se produce la rectificación de las cuotas deducidas. Quinto, el interés de la propia sociedad para mantener el IVA deducible –no pagado– debe ceder y subordinarse frente al interés de los proveedores en recuperar el IVA no cobrado pero declarado o ingresado en el Tesoro. La conclusión es que es perfectamente posible que el proveedor que ha rectificado la factura haya cumplido con su obligación de remitirla al concursado y que, sin embargo, no haya llegado al poder del concursado.

1.2.4. En cuanto a la naturaleza jurídica de la comunicación del sujeto pasivo que realiza la modificación de la base a la Administración tributaria, la Resolución de 7 de noviembre de 2013 del TEAC (R. G. 00-05367-2011) señala que dicha comunicación no determina la existencia de un procedimiento iniciado a instancia del sujeto pasivo, por lo que si la Administración quiere actuar y comprobar la modificación, debe iniciar de oficio un procedimiento de comprobación o de inspección.

Por otro lado, la misma resolución señala que el acuerdo de la Administración consecuencia de la comunicación de la modificación no puede considerarse como comunicación de las previstas en el artículo 85 de la Ley General Tributaria (LGT).

Sobre la **respuesta a esta comunicación**, la Resolución de 1 de marzo de 2011 del TEAR de La Rioja (recl. 26-00063-2011) señala que no cabe la interposición de reclamación económico-administrativa contra la comunicación de la oficina gestora en la que informa al sujeto pasivo de la improcedencia de modificación. En este caso, el sujeto pasivo deberá esperar a la práctica de la liquidación en la que no se admita la rectificación de base imponible realizada para acudir a la vía económico-administrativa.

La Resolución de 27 de enero de 2012 del TEAR de Extremadura (recl. 06-02044-2009) señala que la comunicación de la modificación de bases es una mera comunicación, y no una petición de autorización para realizar la modificación, que no está sujeta a previa autorización de la Administración.

Sin embargo, la Resolución de 15 de julio de 2015 del TEAR de Galicia (recl. 15-06514-00) matiza esta tesis, en el sentido de que la contestación a la comunicación de la modificación de la base imponible no es una comunicación meramente informativa si en la misma se declara la improcedencia de las modificaciones comunicadas a la Administración y se anticipa el resultado de

una futura comprobación salvo que el reclamante rectifique la modificación. En cuanto limita los derechos del contribuyente, dicha comunicación no es meramente informativa, sino que se trata de un acto susceptible de recurso o reclamación.

La Sentencia de 20 de septiembre de 2013 del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía (rec. núm. 282/2012) indica que «no entramos aquí en lo relativo a la posible firmeza de un acuerdo previo del que deriva la liquidación, ya que se trata, según se dice, de una mera información sin que conste información alguna de recursos, con lo que, de considerarse acto, aún podría ser impugnado al tiempo de impugnarse la liquidación».

La Resolución de 25 de mayo de 2016 del TEAR de Andalucía (recl. 14-00080-2015) anula la sanción derivada de la liquidación en la que no se admite la modificación de la base imponible, ya que la comunicación que recibe de la Administración tributaria no permite poner de manifiesto la disconformidad del sujeto pasivo con la no admisión de la modificación, pues en dicha comunicación se indica que no puede interponerse recurso o reclamación alguna contra la misma.

1.2.5. Comunicación de la modificación. La Resolución de 23 de enero de 2015 del TEAR de Andalucía (recl. 41-04675-2014) rechaza que la exigencia de comunicación de la modificación prevista en el artículo 80 de la LIVA pueda considerarse cumplida por el hecho de haber hecho alusión a la misma en un recurso contra la denegación de un aplazamiento, ni en la interposición de reclamación económico-administrativa o en la pieza separada de suspensión ante el TEA, pues la comunicación debe dirigirse a la AEAT y dentro de la AEAT a la oficina gestora para que pueda controlar el procedimiento de subrogación que la modificación de bases conlleva. Sin que pueda alegarse que la personalidad jurídica única de la AEAT permita considerar que la comunicación específica de la modificación de bases puede ser sustituida por la indicación de que ha existido la modificación en un escrito dirigido a la misma con otra finalidad y a distinto órgano.

1.2.6. Tipo aplicado en la factura rectificativa. La Resolución de 30 de septiembre de 2016 del TEAR de Andalucía (recl. 41-02470-2015) señala que el tipo aplicable en la factura rectificativa es el tipo que se aplicó en la factura que se rectifica.

1.3. SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS COMO MEDIO SUPLETORIO ANTE LA FALTA DE REALIZACIÓN DE LA MODIFICACIÓN DE BASE IMPONIBLE

Es el caso abordado en la Resolución de 25 de septiembre de 2014 del TEAR de Andalucía (recl. 41-05169-2013) que señala que, ante el impago de sus clientes, el sujeto pasivo tendría que haber acudido a los mecanismos del artículo 80 de la LIVA, pues con la rectificación de bases lo que se produce es una subrogación del Tesoro Público en el importe de las cuotas de IVA en la posición acreedora del reclamante frente al cliente que no le ha pagado. Y para que se produzca

este cambio deben cumplirse escrupulosamente los plazos y formas del artículo 80 de la LIVA. Por ello, ante la falta de modificación de las bases lo que debe hacer el reclamante es perseguir el cobro de lo debido por los procedimientos civiles y mercantiles que regula el ordenamiento jurídico frente a sus deudores.

1.4. CONTROL DE LA MODIFICACIÓN DE BASE IMPONIBLE

La Resolución de 30 de octubre de 2014 del TEAR de Andalucía (recl. 14-03071-2013) anula una liquidación provisional en la que se excluía una rectificación de bases por el hecho de que en la comunicación se hiciera mención al artículo 80.Cuatro de la LIVA, cuando ya existía la declaración de concurso (art. 80.Tres LIVA); porque dicho escrito no fue contestado; porque la Hacienda pública pudo insinuarse en el concurso y por el tiempo transcurrido entre la comunicación y la liquidación (más de tres años).

1.5. EXCLUSIÓN DE LA EXISTENCIA DE ENRIQUECIMIENTO INJUSTO POR LA NO ADMISIÓN DE LA MODIFICACIÓN DE BASE IMPONIBLE

Es la tesis de la Resolución de 26 de febrero de 2016 del TEAR de Andalucía (recl. 14-02594-2014) pues solo a la voluntad del sujeto pasivo se debe el fraccionamiento de pago que se aprecia para el cobro de la factura y la falta de comunicación de la modificación es el incumplimiento de un requisito imprescindible, pues tal comunicación es el mecanismo que permite a la Administración exigir el pago de la cuota repercutida, bien por la vía de rectificación de deducciones, bien por su exigencia directa al deudor. Al no haberse perfeccionado la modificación de base imponible por causas imputables al reclamante, debe estar y pasar por sus consecuencias.

1.6. CARÁCTER DE LOS DEFECTOS QUE EXISTAN EN EL PROCESO DE MODIFICACIÓN DE BASES IMPONIBLES

La Resolución de 29 de julio de 2016 del TEAR de Andalucía (recl. 14-02095-2015) recoge que el sujeto pasivo expone que una vez presentado el escrito comunicando la modificación de la base imponible recibió una comunicación telefónica (expone el nombre de la funcionaria) por lo que presentó dos escritos de subsanación. El tribunal entiende razonable considerar probado que hubo un contacto telefónico entre el sujeto pasivo y la Administración que le lleva a subsanar defectos de la comunicación de la modificación. El principio de confianza legítima lleva al tribunal a considerar que los defectos observados se consideraban defectos subsanables, pues de lo contrario lo que tendría es que haberse adoptado el acuerdo comunicando la improcedencia de la rectificación invitando al reclamante a rectificar la rectificación de bases. Además, no se observan defectos que impidan la rectificación de deducciones al destinatario de la modificación de bases imponibles.

2. DEVOLUCIÓN DE ENVASES Y DESCUENTOS (ART. 80.UNO LIVA)

2.1. DESCUENTO CONCEDIDO POR EL EXPORTADOR NO ESTABLECIDO EN TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO

Es el supuesto recogido en las Resoluciones de 28 de septiembre de 2011 (R. G. 00-05035-2009) y 15 de noviembre de 2012 (R. G. 00-03258-2011) del TEAC, en las que se establece que el descuento concedido por un exportador no establecido en el territorio español de aplicación del impuesto no produce rectificación de la base imponible, pues la operación sobre la que se practica la rebaja o descuento es la exportación (localizada fuera del territorio de aplicación del impuesto).

2.2. FORMALIDADES

En el caso de descuentos se deben emitir las facturas rectificativas y las mismas tienen por objeto permitir la adecuada identificación de las facturas objeto de rectificación y de las mercancías o servicios sobre cuyo precio se ha efectuado el descuento. Así resulta de la Resolución de 26 de mayo de 2009 del TEAC (R. G. 00-02260-2007).

2.3. DESCUENTO CONCEDIDO A UN SEGUNDO COMPRADOR

Se efectúa la venta de una finca con precio aplazado. El comprador la vende a un tercero que se subroga en la obligación de pago del precio inicial. Los vendedores iniciales conceden una quita al segundo comprador y pretende una rectificación de base de la primera operación, con devolución parcial del IVA ingresado. Las Sentencias de 15 de noviembre de 2013 (rec. núm. 335/2012) y 9 de enero de 2014 (rec. núm. 334/2012) del TSJ de Andalucía no admiten la rectificación y señalan que «se trata de un supuesto normal en los usos entre empresarios, de descuentos o ventajas en razón de resultados, lo que nada tiene que ver con una rebaja de precio acordada entre deudor y acreedor de una deuda aplazada con garantía real a cambio de una reducción del plazo. No se trata aquí de un *rappel* o de un descuento entre empresarios, sino de una mera operación de significado financiero en la que se elimina el sobreprecio derivado del aplazamiento».

2.4. CARGA DE LA PRUEBA

La Resolución de 30 de junio de 2011 del TEAR de Andalucía (recl. 41-08953-2008 y acumuladas) señala que la existencia de devoluciones supone un menor ingreso de IVA, por lo que la carga de la prueba recae sobre el reclamante, conforme a lo dispuesto en el artículo 105 de la LGT. En dicha resolución se consideran no probadas las devoluciones porque, entre otras cues-

ciones, tales devoluciones determinaban un saldo negativo de caja, lo que dada la naturaleza de esta cuenta contable es imposible.

La Resolución de 29 de febrero de 2012 del TEAR de Andalucía (recl. 41-02702-2009) tampoco admite unos descuentos por volumen de operaciones o *rappels* por la falta de constancia documental de los mismos, por el hecho de que los descuentos de varios ejercicios se efectuaron en la misma fecha y porque carecen de la adecuada coherencia (pues a volúmenes de operaciones anuales similares se aplican descuentos distintos).

2.5. ASUNCIÓN POR UN TERCERO DEL PAGO DE LA FACTURA

La Resolución de 27 de noviembre de 2014 del TEAR de Andalucía (recl. 11-01955-2013) señala que el hecho de que el sujeto pasivo firme con un tercero un convenio por el que este último asume el pago de una factura del primero —que responde a una operación real— no es un supuesto de modificación de la base imponible, al no estar contemplado en los artículos 80 y 81 de la LIVA. Además, resultaría que al final no se ha repercutido el IVA a nadie, pues no se repercute al tercero, sino que se deja sin efecto la repercusión inicial.

2.6. QUITA DE DEUDA

La Resolución de 11 de abril de 2014 del TEAR de Andalucía (recl. 14-03640-2013) señala que lo sucedido en el caso sometido a su consideración es que ante una situación de morosidad se ha celebrado un acuerdo de quita, pero la rectificación no se ha ajustado a las previsiones del artículo 80.Tres y Cuatro de la LIVA.

2.7. DESCUENTO CONCEDIDO EN DOCUMENTO PRIVADO QUE CONTRAVIENE LO PACTADO EN ESCRITURA PÚBLICA

La Resolución de 30 de septiembre de 2016 del TEAR de Andalucía (recl. 41-00092-2016) no admite unas modificaciones de bases imponibles que resultan de documentos privados por los que se modifican los precios pactados por escritura pública en venta de viviendas. La resolución considera que no se ha probado su procedencia con arreglo a derecho, ni a los usos del comercio, pues el descuento debe figurar en la factura original y en la escritura; las bonificaciones pactadas en documentos privados no pueden modificar las bases imponibles que constan en escritura pública y conforme al artículo 1.230 del Código Civil los documentos privados que alteran lo pactado en escritura pública no pueden surtir efectos frente a un tercero como la Hacienda pública.

En la Resolución de 30 de julio de 2015 del TEAR de Andalucía (recl. 41-02887-2014) encontramos que con una actuación similar se ha intentado conseguir una mayor financiación hipotecaria para el comprador, según manifiesta el reclamante.

3. OPERACIONES SIN EFECTO (ART. 80.DOS LIVA)

3.1. FALTA DE PRUEBA DE LA RESCISIÓN DE LA OPERACIÓN

En el caso de la Resolución de 30 de julio de 2009 del TEAR de Andalucía (recl. 11-00969-2009), se aborda un supuesto de solicitud de devolución del IVA repercutido en la venta de una vivienda basándose el comprador en que pesa sobre la vivienda una orden de demolición, por lo que procedería la resolución del contrato. Como no se ha probado tal resolución efectiva del contrato, no se admite la modificación de la base imponible.

La Resolución de 28 de abril de 2011 del TEAR de Castilla y León (recl. 24-00229-2009) no admite una modificación de base imponible puesto que de las pruebas aportadas no resulta que haya tenido lugar la resolución del contrato entre el sujeto pasivo y una Administración pública, sino que lo que sucede es que existen dudas sobre el importe total que la Administración contratante debe pagar. La resolución deniega el derecho a la devolución al no haberse ejercitado acción alguna contra el vendedor y no existir resolución judicial firme o no existir acuerdo de las partes que resolviese el contrato de compraventa o redujese su precio. Es decir, no es posible que una de las partes de la operación indique que la misma se ha resuelto, sino que es preciso para considerar que la operación sujeta a IVA ha quedado sin efecto o que existe una sentencia judicial firme que ha dejado sin efecto la operación o existe un acuerdo entre las partes por las que se deja sin efecto la operación.

Con carácter general, aunque en un caso de devoluciones de ventas, creemos que es aplicable para todos los supuestos de modificación de la base imponible la Resolución de 26 de enero de 2010 del TEAC (R. G. 00-02483-2006) que señala que el sujeto pasivo debe acreditar suficientemente las devoluciones de ventas para proceder a la modificación de la base imponible declarada.

Evidentemente, la oficina gestora o la Inspección puede realizar actuaciones acerca del cliente/destinatario de la operación (interesado en cuanto puede suponer una rectificación de sus deducciones o el nacimiento de un derecho de crédito por el IVA indebidamente repercutido) para comprobar si la causa de la modificación de la base imponible existe o no.

La mera declaración unilateral de la Administración concursal sobre el hecho de haber quedado sin efecto determinadas entregas de inmuebles no es prueba de que proceda la rectificación de la base imponible. Este es el criterio de la Resolución de 28 de febrero de 2014 del TEAR de Murcia (recl. 30-05998-2012). Señala el tribunal que o el momento del acuerdo de las partes o la resolución judicial serán los momentos en que puede entenderse producida la modificación de la base imponible. No dice nada el tribunal sobre la exigencia de firmeza de la resolución judicial o administrativa que deja sin efecto las operaciones.

La Sentencia de 15 de enero de 2015 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 555/2013) señala que modificaciones de bases imponibles por importe de más de dos millones de euros, con vinculación entre las partes, no son admisibles sin una explicación razonable del obligado tributario que insta la rectificación.

La Resolución de 18 de diciembre de 2015 del TEAR de Andalucía (recl. 41-092042-2013) no admite en el ejercicio 2013 la modificación de la base imponible por rescisión de operaciones de los ejercicios 2006 a 2008, sin que exista prueba documental de las rescisiones, ni documento alguno del periodo intermedio, entre la operación y la modificación de la base.

3.2. EXIGENCIA DE FIRMEZA DE LA RESOLUCIÓN, JUDICIAL O ADMINISTRATIVA, QUE DEJA SIN EFECTO TOTAL O PARCIALMENTE UNA OPERACIÓN

La Resolución de 19 de julio de 2011 del TEAC (R. G. 00-02760-2009) señala que no es conforme a derecho la emisión de la factura rectificativa antes de la firmeza de la resolución que deja sin efecto la operación. Señala, asimismo, que la rectificación no es exigible al proveedor antes de la firmeza.

También la Resolución de 25 de abril de 2012 de la Sala Desconcentrada de Alicante del TEAR de Valencia (recl. 03-01567-2011) exige la firmeza de la sentencia judicial que resuelve un contrato para que sea procedente la modificación.

Sin embargo, la Resolución de 28 de enero de 2016 del TEAR de Valencia (recl. 46-09616-2014) señala que aunque esté pendiente de resolución la contienda judicial promovida por una de las partes, lo cierto es que las prestaciones del contrato se han reintegrado, por lo que procede la modificación de la base imponible. Se considera que la acción judicial ejercitada por el comprador no dejaría sin efecto la resolución del contrato realizada en ejercicio de una condición resolutoria.

En este caso, la modificación debe producirse cuando las fincas vendidas se reinscribieron en el Registro de la Propiedad a nombre de los vendedores –se excluye así la tesis del comprador de que la modificación debe efectuarse cuando se produjo el vencimiento del plazo concedido en el requerimiento de pago y advertencia del ejercicio de la condición resolutoria.

3.3. PLAZO PARA SOLICITAR UNA DEVOLUCIÓN CONSECUENCIA DE UNA MODIFICACIÓN DE BASE

La Resolución de 22 de mayo de 2014 del TEAC (R. G. 00-02474-2011) aborda un caso en que el sujeto pasivo, en cumplimiento de un contrato, emite una factura con repercusión de IVA, declara la cuota repercutida, pero el destinatario rechaza la repercusión e inicia un procedimiento judicial sobre el precio del contrato.

Pues bien, el TEAC señala que la resolución judicial sobre el precio del contrato interrumpe la prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos por parte del sujeto pasivo.

Señala el TEAC que, a la vista de la resolución judicial sobre el precio, debe modificarse la base imponible, rectificándose la factura y la repercusión indebidamente realizada y que el sujeto pasivo dispone de cuatro años desde la firmeza de la resolución judicial para pedir la devolución del IVA repercutido en exceso.

Y termina el TEAC señalando de la devolución del ingreso indebidamente efectuado es el sujeto pasivo, dado que el acto de repercusión no fue efectivo o no surtió efectos, al oponerse el destinatario.

Poco hay que añadir, por nuestra parte, a estos pronunciamientos. La única cuestión que podría plantearse es el plazo de prescripción del derecho a liquidar en el caso de que el destinatario hubiera ejercitado el derecho a la deducción usando como título la factura a la que se ha opuesto. Entendemos que el plazo de cuatro años de prescripción del derecho a liquidar debe computarse igualmente para el destinatario desde la firmeza de la sentencia que determina la base imponible definitiva y correcta.

En este caso, la Administración tributaria puede ser totalmente ajena a la existencia de un litigio sobre el precio y la repercusión. La única cuestión es que el destinatario puede haber ejercitado el derecho a la deducción con la factura y con el IVA repercutido a los que se ha opuesto en un ejercicio ya prescrito. Pero entendemos que en la medida en que el destinatario es quien ejercita la acción, debe conservar las declaraciones y registros del ejercicio en que ha recibido las facturas y de los cuatro posteriores, para poder comprobar el ejercicio del derecho a la deducción.

La Resolución de 25 de septiembre de 2015 del TEAR de Andalucía (recl. 41-01103-2014) aplica la citada resolución del TEAC y la extiende a un supuesto de resolución contractual, no judicial.

3.4. INCUMPLIMIENTO CONTRACTUAL

En un supuesto de permuta de solar por obra futura, la Resolución de 8 de septiembre de 2014 del TEAR de La Rioja (recl. 26-00457-2012) señala que el mero incumplimiento de la obligación de edificar y entregar la obra futura no habilita a solicitar la devolución del IVA soportado. El procedimiento, una vez acreditada la resolución, es el de modificación de la base imponible actuando en los términos del artículo 89.Cinco de la LIVA.

También en un supuesto de permuta de solar por obra futura la Resolución de 16 de febrero de 2015 del TEAR de Cataluña (recl. 08/7729/2011) entiende que la ejecución de la garantía de la prestación futura supone que la operación quedó sin efecto en el momento en que la ejecución de la garantía resolvió el contrato. Ello conlleva la legitimación de quien pagó el IVA para instar la aplicación del supuesto del artículo 89.Cinco b) de la LIVA y obtener la rectificación del IVA que ha devenido indebidamente repercutido.

3.5. CAUSAS DE RESOLUCIÓN PREVISTAS EN EL CONTRATO

La ya citada Resolución de 30 de septiembre de 2016 del TEAR de Andalucía (recl. 41-02470-2015), indica que el hecho de que el contrato original recoja una serie de supuestos de resolución unilateral del contrato no excluye que proceda la modificación de la base imponible en un supuesto de resolución por mutuo acuerdo, que se considera incardinado en la expresión «con arreglo a Derecho» del artículo 80.Dos de la LIVA.

3.6. PLAZO PARA EFECTUAR LA MODIFICACIÓN

La citada Resolución de 30 de septiembre de 2016 del TEAR de Andalucía (recl. 41-02470-2015) no permite que la modificación de base imponible se pueda excluir por el hecho de haberse efectuado fuera del plazo de cuatro años desde el devengo, pues el artículo 89.Uno de la LIVA distingue entre los supuestos de determinación incorrecta de la base imponible y los supuestos de modificación de la base imponible del artículo 80 de la LIVA, supuesto este último en que el plazo de cuatro años se computa desde que se produjeron las circunstancias a que el refiere el artículo 80 de la LIVA. Además, del artículo 114.Dos.2.º, párrafo final de la LIVA, resulta que la rectificación de deducciones debe realizarse cuando se reciba el documento rectificativo, por lo que no se puede oponer por el destinatario la improcedencia de la rectificación de deducciones.

3.7. DECLARACIÓN ADMINISTRATIVA DE FALLIDO

La Sentencia de 20 de septiembre de 2003 del TSJ de Murcia (rec. núm. 1036-2000) considera que las declaraciones de fallido realizadas por un ayuntamiento dan lugar a la modificación de la base imponible, al quedar sin efecto la operación gravada. Y ello porque a esta declaración se llega a través de un procedimiento administrativo y porque el artículo 80.Dos de la LIVA se refiere a resoluciones administrativas que dejen sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas.

Esto, evidentemente, en nuestra opinión, no tiene por qué ser cierto. El hecho de que no pague una deuda no implica que la operación haya quedado sin efecto. Lo adecuado es la modificación de la base imponible amparándose en el supuesto de crédito incobrable.

3.8. RESOLUCIÓN DE CONTRATO DE ARRENDAMIENTO POR FALTA DE PAGO

La Sentencia de 28 de junio de 2004 del TSJ de la Comunidad Valenciana (rec. núm. 569/2004) considera que la sentencia civil que declara resuelto un contrato de arrendamiento por falta de pago es título para aplicar el artículo 80.Dos de la LIVA. Se excluye así la tesis de la Administración de que solo podría realizarse la modificación (compensación es el término que utiliza la sentencia) desde el incumplimiento.

3.9. EMISIÓN DE FACTURAS POR ERROR

La Sentencia de 12 de mayo de 2016 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 98/2014) excluye una rectificación de unas bases imponibles consignadas en unas facturas que se dicen emitidas por error, ya que existen indicios de la real prestación de servicios, se considera improbable el error informático alegado, ya que todas las facturas –rectificadas y rectificativas– tienen la misma

fecha, por lo que el cauce de la modificación es la aplicación del artículo 80 de la LIVA si se acredita que han surgido problemas posteriores relacionados con el desarrollo y efectividad de las operaciones facturadas.

3.10. OPERACIONES VINCULADAS O SUBORDINADAS

La Sentencia de 22 de noviembre de 2005 de la Audiencia Nacional (rec. núm. 271/2004) señala que la resolución de una compraventa no afecta ni determina la ineficacia del servicio consistente en la concesión de una opción de compra, pues este es un hecho imponible anterior y perfecto.

3.11. EJERCICIO DE LA ACCIÓN DE RESCISIÓN

La Resolución de 27 de septiembre de 2012 del TEAR de Andalucía (recl. 14-02295-2011) parte de un caso de una venta sin repercusión de IVA. La liquidación exige el IVA al considerar que el mismo debió ser repercutido. El reclamante alega que ha ejercitado una acción de rescisión de la operación.

El tribunal señala que la acción de rescisión en el ejercicio 2011 no tiene influencia alguna en la liquidación del periodo de la operación (2008), sin perjuicio de los efectos que pueda producir una sentencia que decrete la rescisión.

3.12. MODIFICACIÓN DE BASE ENTRE PARTES VINCULADAS

La Resolución de 27 de noviembre de 2015 del TEAR de Andalucía (recl. 11-03378-2014) aborda un caso de modificación de base por modificación del precio de una compraventa de una vivienda entre una sociedad y el padre del administrador, modificación que no se admite. Y ello, por la vinculación, porque no se ha acreditado que un descuento parecido al que plasma en la operación se haya concedido a los restantes compradores de la promoción y no se justifica motivo alguno para la concesión del descuento, máxime cuando existe un documento previo en que se fija el precio.

3.13. ASUNCIÓN DE DEUDA DE IVA NO ORIGINA LA MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

La Resolución de 13 de febrero de 2015 del TEAR de Andalucía (recl. 41-08388-2014) analiza un caso de una sociedad municipal que prestaba el servicio de aguas, que es asumido por el ayuntamiento. Con motivo de la asunción del servicio, al considerar que la deuda de IVA la asumía el ayuntamiento, la sociedad emite una factura rectificativa. No se admite pues la modificación de base debe ajustarse a lo dispuesto en el artículo 80 de la LIVA.

3.14. NECESIDAD DE DECLARACIÓN DE LA OPERACIÓN ORIGINAL

La Resolución de 25 de noviembre de 2016 del TEAR de Andalucía (recl. 41-01469-2016) analiza un caso en que la oficina gestora pone de manifiesto que la suma de los importe de las facturas del reclamante contabilizadas por el destinatario (entre las que no se encuentra la rectificada) coincide con el importe declarado por el sujeto pasivo en el modelo 347, lo que supone que la factura supuestamente rectificadas no fue declarada. Lo que unido a que la sentencia que se aporta se refiere a operaciones de un ejercicio distinto al ejercicio en que se emitió la factura rectificadas, llevan a denegar la rectificación declarada.

3.15. DENEGACIÓN DE LA MODIFICACIÓN POR INEXISTENCIA DE LA RESCISIÓN

La Resolución de 28 de octubre de 2016 del TEAR de Andalucía (recl. 14-02492-2014) no admite una modificación de la base imponible por una supuesta rescisión de la venta de una vivienda por varios motivos. Causa extrañeza que el 1 de agosto haya un pago a cuenta y el 5 de agosto se pida la rescisión. Con fecha posterior se otorga por el reclamante escritura de venta de una vivienda a la esposa de la persona con la que se otorga la rescisión analizada y que origina la modificación. Que la explicación de esta conducta es producir una minoración del tipo de IVA aplicable (el RDL 6/2010 rebajó el tipo de IVA para viviendas al 4%). Que no existen consecuencias por la rescisión del contrato (pérdida de señales o arras). Y en la escritura de venta a la esposa se aplican las cantidades percibidas del primer comprador. La conclusión es que no ha existido rescisión del contrato original, por lo que no se admite la modificación de la base imponible.

4. SITUACIÓN CONCURSAL DEL DESTINATARIO DE LA OPERACIÓN (ART. 80.TRES LIVA)

4.1. COMPATIBILIDAD ENTRE LA MODIFICACIÓN POR IMPAGO Y LA MODIFICACIÓN POR SITUACIÓN CONCURSAL

Esta compatibilidad se establece en la Resolución de 20 de septiembre de 2012 del TEAC (R. G. 00-02471-2010), dado que la LIVA no establece expresamente la incompatibilidad entre los dos supuestos.

Aunque no deja de reconocer el TEAC que la existencia del concurso de acreedores puede hacer inviable la acción judicial, lo fundamental es que si intentada la modificación de la base imponible por impago y no habiéndose cumplido alguno de los requisitos exigidos y no habiéndose, por tanto, perfeccionado la modificación, la posterior declaración en concurso del deudor, habilita al sujeto pasivo para la rectificación de la base imponible. Siempre que se cumplan todas las exigencias propias de esta modificación de la base imponible.

La Resolución de 24 de enero de 2013 del TEAC (R. G. 00-04606-2010) reitera el criterio pero hace constar que es aplicable dado que el supuesto de hecho analizado es anterior a la entrada en vigor de la Ley 16/2012. Esta ley modifica el artículo 80.Cinco, apartado 3.º, en los siguientes términos: «tampoco procederá la modificación de la base imponible de acuerdo con el apartado cuatro del artículo 80 de esta ley con posterioridad al auto de declaración de concurso para los créditos correspondientes a cuotas repercutidas por operaciones cuyo devengo se produzca con anterioridad a dicho auto».

4.2. COMUNICACIÓN DE LA MODIFICACIÓN A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. FUERA DE PLAZO. POR ESCRITO

La Resolución de 30 de noviembre de 2012 del TEAR de Murcia (recl. 30-00370-2011) señala que los plazos para la modificación de la base imponible deben cumplirse escrupulosamente, sin que tal exigencia vulnere los principios de capacidad económica, proporcionalidad y neutralidad.

La Resolución de 28 de junio de 2013 del TEAR de Murcia (recl. 30-01221-2011) entiende que el retraso ha perjudicado las posibilidades de un adecuado ejercicio de las funciones de gestión y control del impuesto que incumben a la Administración, por lo que no se admite la rectificación, aunque la modificación hubiese sido notificada a la administración concursal.

La Resolución de 28 de junio de 2012 del TEAR de Andalucía (recl. 21-01143-2011) resalta que la comunicación de la rectificación a la Administración no es una mera formalidad intrascendente, sino un requisito material de la rectificación pues no efectuar la comunicación o efectuarla tardíamente impide el ejercicio de las facultades de comprobación y puede perjudicar a la Hacienda pública, por la deducción indebida de cuotas por el concursado.

La Sentencia de 20 de mayo de 2014 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 623/2012) señala que «lo cierto es que el plazo de un mes para llevar a cabo la misma (la comunicación) encuentra su justificación en el propio procedimiento concursal, en el cual también la Administración tributaria ha de poder ejercitar sus derechos sobre el concursado, de tal forma que la ausencia de comunicación o incluso el simple retraso en dar a conocer tal situación puede suponer un perjuicio evidente para la Hacienda pública».

La Resolución de 27 de marzo de 2014 del TEAR de Andalucía (recl. 14-00984-2013) señala que la comunicación de la modificación de la base imponible no es una mera formalidad, sino un instrumento de defensa del crédito público y la no exigencia del cumplimiento del plazo llevaría a la arbitrariedad absoluta y dejaría la norma sin contenido.

La Resolución de 16 de diciembre de 2016 del TEAR de Andalucía (recl. 41-08181-2016) analiza un caso en que se practica liquidación provisional al no admitir una modificación de base imponible, ya que la comunicación de la misma no fue efectuada por vía electrónica, como exige el vigente artículo 24 del RIVA que hemos analizado. Dice la resolución que debe admitirse la modificación de base y anular la liquidación, ya que el escrito fue presentado en el Registro Ge-

neral, donde no se le debió admitir, y una vez admitido, no consta la devolución del escrito al sujeto pasivo con indicación de su inadecuada presentación y, por último, no se observa perjuicio alguno para el Tesoro, pues el documento escrito recibido en la AEAT permite conocer la rectificación y personarse en el concurso, insinuando el crédito derivado de la misma.

4.3. SUJETO PASIVO EN RÉGIMEN SIMPLIFICADO

La Resolución de 30 de octubre de 2012 del TEAR de Galicia (recl. 15-03086-2012) señala que el sujeto pasivo en régimen simplificado no puede realizar la modificación de la base imponible en caso de declaración en concurso de acreedores de un cliente. Igualmente, señala que las operaciones realizadas con el concursado se tienen en cuenta para determinar su volumen de operaciones y, en su caso, determinar la exclusión del régimen simplificado.

4.4. SUJETO PASIVO EN TERRITORIO FORAL QUE PRESENTA LA COMUNICACIÓN DEL ARTÍCULO 24.2 DEL RIVA ANTE LA HACIENDA FORAL, CUANDO LA AEAT POSEE COMPETENCIA GESTORA, NO INSPECTORA, SOBRE LAS DECLARACIONES DE IVA

La Resolución de 31 de enero de 2013 del TEAR del País Vasco (recl. 48-00204-2011) señala que la comunicación de la modificación de la base imponible debe presentarse en todas las Administraciones ante las que se declaró, pues aunque no sean competentes para la Inspección, sí conservan competencias en relación con la exacción del tributo.

4.5. IMPORTE DE LA MODIFICACIÓN

La Resolución de 28 de febrero de 2013 del TEAR de Murcia (recl. 30-05123-2010) aborda un supuesto de venta de un terreno en el que el precio se pagará con unos pagarés no bancarios y mediante la subrogación en un préstamo.

La declaración de concurso del comprador, señala el TEAR de Murcia, solo permite la modificación de la base imponible en lo que se refiere a los pagarés no pagados, ya que mientras subsista la subrogación, la modificación no puede extenderse a la parte del precio ya saldada por medio de la subrogación.

4.6. MOMENTO INICIAL DE LA MODIFICACIÓN

La Resolución de 30 de septiembre de 2013 del TEAR de Castilla y León (recl. 14-01376-2013) indica que el artículo 80.Tres no regula de forma expresa el momento inicial a partir del cual el sujeto pasivo puede proceder a la rectificación, fijando solo el plazo máximo de realización de la misma.

La Resolución de 30 de noviembre de 2011 del TEAR de Murcia (recl. 51-00804-2009) admite la modificación realizada con anterioridad al auto de declaración de concurso pero una vez iniciado el procedimiento judicial de concurso. Considera el tribunal que la modificación se ha realizado en plazo. Entendemos que la insinuación en el concurso del crédito público por la cuota del IVA se puede realizar y el hecho de anticipar la modificación a la declaración de concurso, que luego se produce, no excluye la modificación.

4.7. PLAZO PARA EFECTUAR LA MODIFICACIÓN

La Resolución de 19 de febrero de 2014 del TEAC (R. G. 00-07127-2012), recogiendo el criterio de las Sentencias de la Audiencia Nacional de 10 de enero de 2014 (rec. núm. 141/2013), 20 de octubre de 2013 (rec. núm. 52/2012) y 12 de septiembre de 2013 (rec. núm. 107/2012) señala que la modificación no podrá realizarse después del plazo previsto en el artículo 21.1.5 de la Ley 22/2003.

Se modifica así el criterio de la Resolución de 17 de enero de 2012 del mismo TEAC (R. G. 00-01307-2010) que distinguía el plazo según si el concurso se tramitaba por el procedimiento ordinario (1 mes) o por el procedimiento abreviado (15 días).

La Resolución de 5 de abril de 2013 del TEAR de Andalucía (recl. 21-01835-2012) aborda la importancia del cumplimiento del plazo para la modificación, al señalar que «del IVA no pagado por el concursado viene a ser acreedor el Tesoro Público. Por ello, el cumplimiento de los plazos no es una cuestión subsanable como pretende el reclamante, sino que la comunicación de la rectificación debe hacerse en el plazo de una mes establecido en la norma, a fin de que la Administración conozca la rectificación, controle la rectificación de deducciones y en su caso se insinúe en el concurso con el crédito de IVA resultante de la modificación».

La Resolución 25 de septiembre de 2014 del TEAR de Andalucía (recl. 41-06639-2013) señala que, frente a lo que entiende el reclamante, el plazo de un mes y la obligación de comunicación de la rectificación no se establecen en garantía del contribuyente, sino para permitir a la Administración la subrogación en el concurso del destinatario de la rectificación, en el importe del crédito de IVA.

4.8. CONCURSADO NO RESIDENTE EN TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IVA

La Resolución de 30 de septiembre de 2013 del TEAR de Castilla- La Mancha (recl. 45-0199-2010) señala que el artículo 80.Tres de la LIVA no es de aplicación cuando el proceso concursal no se desarrolla conforme a la Ley española 22/2003, ya que el destinatario de la operación es un no residente sin establecimiento permanente.

4.9. CUOTA DE IVA COBRADA

En la Resolución de 22 de junio de 2012 del TEAR de La Rioja (recl. 26-00093-2011) no se acepta la modificación de la base imponible por concurso del destinatario pues la cuota de IVA devengada en la transmisión consta como satisfecha por la compradora en el momento del otorgamiento de la escritura pública. Como el IVA fue satisfecho por la parte compradora, no procede de la rectificación del mismo, pues no existe impago del mismo.

La Resolución de 11 de mayo de 2012 del TEAR de Asturias (recl. 33-01575-2010) señala que no procede la modificación de la base imponible del IVA para recuperar el 5% de retención, ya que las cuotas de IVA repercutidas ya se satisficieron en su totalidad, no dándose el presupuesto de hecho de crédito total o parcialmente incobrable.

4.10. DEVENGO DE IVA Y AUTO DE DECLARACIÓN DE CONCURSO

La Resolución de 23 de diciembre de 2011 del TEAR de Asturias (recl. 33-01723-2011) señala que no cabe modificar la base imponible cuando la fecha de devengo de IVA de las operaciones a modificar es posterior a la fecha de publicación en el BOE del auto judicial de declaración de concurso.

La Resolución de 21 de diciembre de 2011 del TEAR de Murcia (recl. 51-00432-2010) admite una rectificación de bases en un caso de arrendamiento cuando el mismo día de la declaración de concurso se factura la parte de la última anualidad vencida.

4.11. CRÉDITO ASEGURADO

La ya citada Sentencia de 20 de septiembre de 2013 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 282/2012) señala que no cabe la modificación por concurso cuando las cantidades se encuentran garantizadas por un tercero en virtud de un contrato de seguro de crédito.

4.12. CONCURSO DE UNO DE LOS INTEGRANTES DE UNA UTE

La Sentencia de 15 de junio de 2016 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 39/2015) rechaza que la declaración en concurso de uno de los integrantes de una unión temporal de empresas (UTE) permita la modificación de la base imponible aplicando el artículo 80.Tres de la LIVA, pues no existe constancia de la declaración judicial de insolvencia respecto de la totalidad de la UTE.

La Resolución de 27 de noviembre de 2015 del TEAR de Andalucía (recl. 14-01731-2014) matiza esta conclusión. Se trata de un supuesto en el que como consecuencia del concurso de uno de los integrantes de la UTE se realiza la modificación de la base imponible y se comunica a la

Administración. El tribunal considera que la comunicación de la modificación no fue contestada, que la otra sociedad integrante de la UTE también fue declarada en concurso, que la Administración ha podido ejercitar las acciones de rectificación de deducciones en la UTE, por lo que se admite la modificación de bases.

4.13. RECEPCIÓN DE FACTURA RECTIFICATIVA PERO FALTA DE RECONOCIMIENTO DEL CRÉDITO DE IVA EN EL CONCURSO

La Resolución de 15 de noviembre de 2013 del TEAR de Andalucía (recl. 41-04102-2013) aborda este problema. Hemos de señalar que se ha probado el envío de la factura rectificativa a la administración concursal. Y señala que «el hecho de que en el escrito del reclamante de comunicación de créditos dirigido a la administración concursal se englobe el importe del IVA, cuando consta la notificación de la rectificación de bases a dicha administración concursal y dicho importe se reconozca en el informe de la administración concursal es una contradicción que debe resolverse en el seno del concurso, por lo que lo procedente es que el Servicio Jurídico de la AEAT interponga las acciones encaminadas a la rectificación de dicho informe y no la práctica de liquidación provisional que deja sin efecto una rectificación de bases bien realizada. Pues evidentemente, una vez acreditada la recepción de la factura rectificativa el error se encuentra en el informe, ya que el procedimiento de rectificación es correcto».

4.14. NOTIFICACIÓN A LA ADMINISTRACIÓN CONCURSAL PERO NO AL CONCURSADO

La Resolución de 21 de febrero de 2014 del TEAR de Andalucía (recl. 21-01977-2013) señala que conforme al artículo 29 de la Ley concursal la administración concursal tiene la obligación de comunicar una dirección para que se efectúe la comunicación de los créditos a la misma, por lo que la recepción de una comunicación de la factura rectificativa por la administración concursal es una comunicación que surte efectos para el concursado.

4.15. MES DE AGOSTO INHÁBIL

La Resolución de 17 de enero de 2014 del TEAR de Andalucía (recl. 41-07059-2013) aborda el tema del mes de agosto como inhábil a efectos del concurso. El reclamante considera que la modificación de la base debe admitirse porque publicado el concurso en el BOE en el mes de agosto y siendo este mes inhábil a efectos procesales, debe atenderse al 1 de septiembre para computar el plazo de un mes.

El tribunal rechaza esta tesis porque el reclamante no ha aportado un justificante judicial de que el mes de agosto fuera inhábil, porque el plazo no es un plazo jurisdiccional, sino un plazo

para comunicar los créditos a la administración concursal y porque en el anuncio del BOE nada se dice sobre el carácter inhábil del mes de agosto.

4.16. IMPORTE DEL CRÉDITO DEL SUJETO PASIVO CONTRA EL CONCURSADO COMUNICADO A LA ADMINISTRACIÓN CONCURSAL

La Resolución de 11 de abril de 2014 del TEAR de Andalucía (recl. 14-03368-2013) aborda un supuesto de modificación de la base imponible en que no se admite por la oficina gestora porque el sujeto pasivo en la comunicación a la administración concursal incluyó el importe del IVA en el importe adeudado. La resolución señala que en la situación de un sujeto pasivo que tiene noticia del concurso de su cliente nada tiene de extraño que el mismo comunique a la administración concursal el importe total de lo que se le adeuda. Pero ante esta contradicción lo que la oficina gestora debe hacer es comunicar tal diferencia al Servicio Jurídico del Estado para que se persone en el concurso. Pero en el caso concreto que nos ocupa el sujeto pasivo aportó a la oficina gestora documentación sobre el importe reconocido como crédito concursal del reclamante, desapareciendo la contradicción señalada.

4.17. INCUMPLIMIENTO DE CONDICIONES PERO SE HA PRODUCIDO LA INSINUACIÓN DE LA HACIENDA PÚBLICA EN EL CONCURSO

La Resolución de 25 de septiembre de 2015 del TEAR de Andalucía (recl. 21-00432-2014) excluye la posibilidad de aceptar la modificación en este caso, pero porque el reclamante no ha probado la insinuación, sino que se ha limitado a señalar la posibilidad de que se haya producido.

Por tanto, añadimos nosotros, de haberse probado que en el concurso se ha reconocido a favor de la Hacienda pública un crédito por el importe de las cuotas de IVA rectificadas, la modificación de base realizada por el reclamante debe ser admitida, pues se habría cumplido con la finalidad de la norma.

En la Resolución de 30 de julio de 2015 del TEAR de Andalucía (recl. 41-02379-2014) se pone de manifiesto que del informe definitivo emitido por la Administración concursal se deduce que se ha producido la insinuación a favor de la AEAT, sin que conste la oposición de su representación jurídica contra este reconocimiento.

4.18. SEGURIDAD JURÍDICA Y CONCURSO

La Resolución de 25 de septiembre de 2015 del TEAR de Andalucía (recl. 14-00614-2014) aborda un supuesto en que el sujeto pasivo comunica la rectificación de bases. La AEAT le indica determinadas deficiencias por lo que presenta una segunda comunicación, sin recibir nueva

comunicación, por lo que entendió que la rectificación era correcta y procedió a incluirla en su declaración-liquidación.

Posteriormente, se practican liquidaciones excluyendo la rectificación por defectos formales en las facturas rectificativas y por haberse realizado antes de plazo. Para la primera cuestión, la resolución señala que dichos defectos son subsanables con la documentación aportada y no impiden la insinuación en el concurso en los importes rectificados. Para la segunda cuestión el reclamante alega que efectuó la reclamación judicial de la deuda e hizo la rectificación porque conocía la situación preconcursal del deudor. La resolución considera que si el cambio de acreedor no se ha podido realizar es por causas exclusivamente imputables a la Administración, por lo que ha de admitirse la rectificación.

5. INCOBRABILIDAD O IMPAGO DE CRÉDITOS (ART. 80. CUATRO LIVA)

5.1. PRESUPUESTOS GENERALES

El IVA exige que los sujetos pasivos repercutan el IVA cuando se produzca el devengo. Con carácter general (sabemos que existe, como excepción, el régimen especial del criterio de caja), el sujeto pasivo debe declarar e ingresar las cuotas repercutidas con independencia del cobro de las mismas.

Uno de los mecanismos correctores de una situación que se considera injusta (deber de ingresar cuotas repercutidas no cobradas) es la modificación de base imponible (en realidad de cuota repercutida) que regula el apartado Cuatro del artículo 80 de la LIVA.

Este supuesto se funda en el impago del crédito y de la cuota y faculta al sujeto pasivo, previo cumplimiento de algunos requisitos, a efectuar la modificación de la cuota repercutida, aunque la LIVA la regula como modificación de base imponible.

5.2. REQUISITOS TEMPORALES

El apartado Cuatro del artículo 80 establece tres plazos para realizar la rectificación por impago o morosidad (inicialmente eran de dos años sin cobro y tres meses para realizar la modificación, y un mes para comunicar la modificación a la Administración tributaria pero, como consecuencia de la situación de crisis económica iniciada en 2007, y profundizada en 2009 y 2010, el primer plazo ha sido objeto de minoración, distinguiendo según el volumen de operaciones del sujeto pasivo).

En cualquier caso, lo que importa son las consecuencias del incumplimiento de estos requisitos. La Resolución de 25 de marzo de 2011 del TEAR de Cataluña (recl. 08-09090-2007) señala que el incumplimiento de los requisitos temporales determina la imposibilidad de modificar la base imponible.

No estamos de acuerdo con esta conclusión general. En primer lugar, porque si la modificación se ha realizado antes del cumplimiento de los plazos, el reclamante podrá rectificar la modificación y volver a modificar correctamente dentro de los plazos legales.

En segundo lugar, porque tratándose de esta modificación por impago de un supuesto de cambio de acreedor (por la vía de exigencia al repercutido o por la vía de rectificación de deducciones, si la cuota impagada ha sido objeto de deducción) de manera que tras las modificación el acreedor pasa a ser el Tesoro Público, la modificación debe surtir todos sus efectos aunque se haya realizado fuera de plazo, si se acredita por el sujeto pasivo que la modificación ha surtido el efecto deseado (es decir, si el repercutido o destinatario ha ingresado la cuota de IVA impagada en el Tesoro o si ha rectificado sus deducciones en el importe de la cuota modificada). Evidentemente, la carga de la prueba de que el cambio de acreedor se ha producido o perfeccionado recae sobre el sujeto pasivo que alega la corrección de la modificación de la base imponible que ha realizado.

La Resolución de 20 de diciembre de 2012 del TEAR de Andalucía (recl. 41-08983-2011) excluye la posibilidad de declarar en el mismo periodo la operación y la rectificación de la misma, sin admitir el argumento del reclamante de que el devengo era anterior en un año a la fecha de declaración. Es decir, el reclamante realizó una serie de operaciones sin facturar, pero ante el impago de las mismas y para ejercitar acciones judiciales procede, en el mismo periodo, a emitir las facturas y a rectificarlas, evitando el ingreso del IVA repercutido. Aplicando la presunción de veracidad de la declaración resultaría que el devengo se ha producido en el periodo de declaración, por lo que no procede la rectificación al no haber transcurrido un año desde el devengo.

5.2.1. La Ley 4/2008 modifica el artículo 80 y su disposición transitoria tercera regula que los créditos que a la entrada en vigor de la ley tuvieron un año de vida desde el devengo sin haberse cobrado, se considerarán incobrables (Resolución de 20 de febrero de 2013 del TEAC, R. G. 00-04870-2010).

La Resolución de 27 de junio de 2013 del TEAR de Andalucía (resolución desestimatoria de recurso de reposición interpuesto contra. 41-05522-2012) señala que se trata de una norma favorable al sujeto pasivo, que no establece la necesidad del cumplimiento de las condiciones establecidas legalmente en el momento del nacimiento del crédito, sino que establece una norma transitoria que permite, a opción del sujeto pasivo, efectuar la rectificación aplicando el nuevo plazo.

5.2.2. Plazo de tres meses para realizar la modificación. Cumplido el primer plazo –de no cobro del crédito derivado de la operación sujeta a IVA– la modificación debe realizarse en un segundo plazo de tres meses.

La Resolución de 24 de enero de 2013 del TEAC (R. G. 00-04158-2009) señala que el incumplimiento de este plazo –o sea, la no realización de la modificación en el mismo– determina la caducidad del derecho a la modificación.

5.2.3. Plazo de un mes para la comunicación de la modificación a la Administración tributaria. La Resolución de 24 de enero de 2013 del TEAC antes citada (mismo criterio en Resoluciones del TEAC de 17 de julio de 2014, R. G. 00/05205/2012, y de 24 noviembre de 2016,

R. G. 00-06771-2013) señala que la finalidad de este plazo y de esta obligación de comunicación de la modificación a la Administración tributaria tiene por finalidad permitir a la Administración un adecuado control de las modificaciones.

Señala el TEAC que si el incumplimiento de este plazo impide el ejercicio del adecuado control administrativo necesario para asegurar la recaudación del IVA entonces el incumplimiento del plazo es causa de denegación del ejercicio del derecho a la modificación.

Pero no cabe la denegación automática del derecho a la rectificación como consecuencia de un incumplimiento tardío o extemporáneo de la obligación de documentación (en el caso concreto que nos ocupa se trata un retraso de cinco días y se considera que no se ha justificado en qué medida el retraso ha incidido en la adecuada gestión y control del IVA).

Sin embargo, la Resolución de 30 de mayo de 2013 del TEAR de Murcia (recl. 30-04609-2011) no contempla ninguna modulación y señala que el retraso en la comunicación merma las posibilidades de un adecuado ejercicio de las funciones de control y gestión del impuesto.

En el mismo sentido, la Resolución de 1 de febrero de 2013 del TEAR de Andalucía (recl. 14-02927-2012) señala que no se aprecia quiebra alguna del principio de neutralidad del IVA en la inadmisión de la rectificación por haber incumplido el plazo de un mes para la realización de la comunicación de la modificación.

Y ello es lógico, ya que si se admite una modificación fuera de plazo el destinatario de la operación en el supuesto en que se quiera por la Administración modificar las deducciones como consecuencia de la modificación de su IVA soportado deducible, podrá oponer que la modificación (y, por tanto, el cambio de acreedor que en algunos supuestos se va a producir) se ha realizado de forma no acorde con el ordenamiento jurídico, precisamente por el incumplimiento del plazo de un mes. Lo que supone que la Administración pierde la posibilidad de recuperar el IVA.

5.2.4. Plazos de un año y seis meses. La Sentencia de 23 de septiembre de 2016 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 322/2015) aborda el análisis de la siguiente expresión legal «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 hubiere excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, el plazo de un año a que se refiere esta condición 1.ª, será de seis meses». El recurrente entendía que el año natural inmediato anterior es el anterior al devengo, mientras que el TEAR entendía que la fecha de referencia es la fecha de la rectificación.

La sentencia señala que la interpretación integradora que atienda a la finalidad del precepto lleva a acoger la interpretación de la actora, ya que carecería de sentido que una vez devengado el impuesto con plazo de un año para rectificar, al final de dicho plazo, en un mal año para la empresa, se vea modificado el plazo y se pierda el derecho a modificar las bases.

5.2.5. Carácter esencial de los plazos. La Resolución de 30 de octubre de 2014 del TEAR de Andalucía (recl. 14-00260-2013) señala que el cumplimiento del plazo de un año es un requisito esencial, pues la rectificación de la base puede conllevar la rectificación de deducciones que la AEAT debe verificar, por lo que el transcurso del tiempo perjudica las posibilidades de cobro de la cuota repercutida. No se admite la tesis del reclamante de que el plazo de un año es el plazo mínimo, pues entender que el sujeto pasivo puede realizar la rectificación cuando estime oportuno, una vez cumplido dicho plazo, ni se ajusta a la naturaleza de la institución (que no es más que un cambio de acreedor), ni al texto de la norma, que señala que la rectificación debe realizarse en el plazo de los tres meses siguientes al cumplimiento de los plazos de un año o de seis meses.

La Resolución de 30 de abril de 2015 del TEAR de Andalucía (recl. 21-00371-2014) no admite una modificación de la base imponible, ya que no se conoce la fecha exacta de la demanda judicial, no se conocen las fechas de devengo de los servicios, ni las facturas emitidas e impagadas y sus fechas de emisión, no existe una clara relación entre factura emitida, pagaré entregado, posibles pagarés por refinanciación y si se ha producido la inclusión o no en la demanda de dichos pagarés, siendo circunstancias que impiden determinar si se han observado los plazos del artículo 80 de la LIVA, por lo que no se admite la rectificación y el cambio de acreedor pretendido por el reclamante.

5.3. RECLAMACIÓN DEL PAGO AL DEUDOR

La norma exige que el sujeto pasivo tenga una actuación de intento de cobro frente al deudor de la cuota de IVA a modificar.

Esto ha planteado algunas cuestiones. La Resolución de 17 de enero de 2012 del TEAC (R. G. 00-05020-2009) ha señalado que el requisito de haber instado el cobro mediante reclamación judicial del crédito no puede entenderse cumplido por el hecho de haber interpuesto reclamación económico-administrativa contra la negativa del destinatario a soportar la repercusión. Pues la modificación de la base imponible exige la realización de determinadas actuaciones que permitan entender que se ha instado el cobro del deudor.

La Resolución de 26 de septiembre de 2013 del TEAR de Andalucía (recl. 41-04284-2012) señala que el hecho de que el reclamante haya acudido a un notario de la localidad de su domicilio para dar fe del envío de una carta certificada al deudor y que el acuse de recibo se haya devuelto a la notaría, no supone actuaciones que impliquen que estemos ante un requerimiento notarial, que tenía que haberse realizado por un notario de la localidad del domicilio del destinatario y por medio del cual el notario debe requerir, conminar o instar al pago de la deuda al destinatario de la factura.

Sin embargo, la Sentencia de 6 de marzo de 2015 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 705/2013) ha anulado esta resolución y ha considerado que la intervención de notario permite garantizar que la voluntad de cobro del acreedor es conocida por el deudor.

La Resolución de 29 de enero de 2016 del TEAR de Castilla y León (recl. 34-00043-2014) señala que la emisión de la factura rectificativa puede ser anterior al requerimiento de pago aunque la modificación de la base solo se podrá consignar en la declaración-liquidación una vez que se perfeccionen todos los presupuestos de hecho exigidos por la norma. La anticipación en la emisión de la factura rectificativa no puede suponer la pérdida del derecho a rectificar la base.

La Sentencia de 20 de abril de 2016 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 487/2014) señala que la existencia de una mera denuncia por parte del sujeto pasivo, que como acto limitado a la comunicación de los hechos ni tan siquiera supone el ejercicio de acciones penales, y que, además, no contienen reclamación patrimonial alguna ni supone el cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 80.Cuatro de la LIVA.

La ya citada Resolución de 27 de septiembre de 2012 del TEAR de Andalucía (recl. 14-02703-2011) señala que el artículo 80.Cuatro de la LIVA exige una acción positiva dirigida al cobro, pero no se exige una declaración de incobrabilidad judicial o notarial del crédito. Debe realizarse algún acto encaminado al cobro pero no es necesario agotar las posibilidades de cobro. Por ello, la interposición de una demanda judicial de conciliación es suficiente para considerar cumplido el requisito del artículo 84.Cuatro de la LIVA.

También señala que la no continuación, después de la demanda de conciliación, de las acciones judiciales no equivale a un desistimiento, que ha de ser expreso.

5.4. MODIFICACIÓN EN CASO DE IMPAGO PARCIAL DE LA DEUDA

En el caso de que se haya procedido al pago parcial de la deuda, la Resolución de 26 de enero de 2012 del TEAR de Madrid (recl. 28-24218-2010) entiende que debe producirse una reducción proporcional de la base y de la cuota, de manera que se entienda cobrada parcialmente la cuota y la rectificación se pueda efectuar por la parte proporcional no cobrada.

La Resolución de 30 de octubre de 2014 del TEAR de Andalucía (recl. 14-00186-2014) analiza un caso de modificación por concurso en el que el sujeto pasivo realiza la modificación por el importe total de una compraventa. La oficina gestora señala que el sujeto pasivo al proceder a la venta percibe una parte del precio y constituye con dicho importe un depósito a favor del comprador, para que efectúe el pago de las deudas hipotecarias en nombre del deudor. Y, frente a la alegación del reclamante de que no se produjo la subrogación hipotecaria, la resolución apunta que la subrogación era sin novación, por lo que no era preciso el consentimiento del acreedor hipotecario.

5.5. COMUNICACIÓN DE LA MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Tanto en el supuesto de modificación por concurso como en el de modificación por impago, las mismas deben ser comunicadas a la Administración tributaria.

El artículo 24 del RIVA exige desde 1 de enero de 2014 que la comunicación por el sujeto pasivo de la modificación se haga por medios telemáticos.

La Resolución de 22 de enero de 2016 del TEAR de Andalucía (recl. 41-02183-2015) aborda un supuesto en que la comunicación se efectuó por escrito. Resalta la resolución que la Administración no hizo actuación alguna cuando ha recibido la comunicación en papel (lo que, añadimos nosotros, supone que la ha aceptado, cuando lo correcto hubiera sido devolverla al sujeto pasivo, con concesión de un plazo para subsanar el defecto), por lo que aplicando la doctrina del TEAC sobre que los defectos formales solo pueden suponer pérdida del derecho cuando dificulten o impidan el ejercicio de la función de control, lo que en el caso enjuiciado no se ha acreditado por la Administración tributaria, por lo que se admite como correcta la comunicación.

5.6. VOLUNTAD DE IMPAGO DE LA DEUDA

La Sentencia del TSJ de Andalucía de 28 de marzo de 2016 (rec. núm. 226/2013) señala que la intención del destinatario de la factura de no atender su pago no constituye, por sí sola, causa suficiente para rectificar la factura.

5.7. RECLAMACIÓN JUDICIAL POSTERIOR A LA MODIFICACIÓN DE LA BASE

La Sentencia de 6 de julio de 2016 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 195/2015) señala que «no acertamos a comprender en qué medida ha podido perjudicarse su derecho frente a terceros por una reclamación judicial instada una semana después de la rectificación, pero que, en todo caso, se produce dentro de los plazos de modificación y comunicación a la Administración previstos en la LIVA o en el artículo 24 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se apruebe el Reglamento del IVA».

5.8. CRÉDITO CON GARANTÍA REAL

La Resolución de 29 de marzo de 2012 del TEAR de Andalucía (recl. 41-11320-2010) aborda un caso de reclamación económico-administrativa interpuesta por el destinatario de la rectificación contra la misma. El reclamante alega que se ha trabado embargo sobre un inmueble por lo que no procede la modificación de la base por impago ya que el crédito gozaría de garantía real.

El tribunal rechaza esta tesis que considera que el artículo 80.Cinco de la LIVA excluye la modificación en los casos en que el crédito goza de garantía real porque entiende que el crédito en el momento de nacer ha sido garantizado con una garantía real económicamente suficiente para ser cobrado. Se rechaza que exista garantía real, pues la anotación preventiva

de embargo no lo es, pues puede desaparecer como consecuencia de una tercería de dominio y porque económicamente puede no ser suficiente para el cobro del crédito (especialmente si hay cargas preferentes).

5.9. CRÉDITO DERIVADO DE CONTRATO DE ARRENDAMIENTO

La Resolución de 10 de enero de 2014 del TEAR de Andalucía (recl. 41-03992-2013) aborda el asunto de la modificación de la base imponible como consecuencia de un impago de rentas. Señala que «la reclamante, que interpone una acción judicial para el cobro total de lo adeudado, una vez que han transcurrido seis meses desde el devengo del IVA de la primera renta no pagada rectifica la totalidad de las facturas dejadas de pagar, es decir, comprendiendo la primera, en la que se ha cumplido el plazo de seis meses señalado en el artículo 80. Cuatro para poder realizar la rectificación, y las posteriores, respecto de las cuales no se ha cumplido dicho plazo.

Pues bien, consideramos que la rectificación realizada es incorrecta, pues no se trata de una operación con precio aplazado, sino de una operación de tracto sucesivo, por lo que la reclamante debe realizar la rectificación a los seis meses desde la producción del impago de la renta y comunicar la misma a la Administración».

5.10. OPERACIONES A PLAZOS Y CON PRECIO APLAZADO

La Resolución de 27 de junio de 2013 del TEAR de Andalucía (recl. 14-02152-2012) señala que en dos facturas en las que se hace constar que la forma de pago es «confirming 180 días FF» y «contado mediante cheque nominativo» no son operaciones a plazo, ni se trata de operaciones con precio aplazado. En el mismo sentido, la Resolución de 30 de junio de 2016 del TEAR de Andalucía (recl. 14-03197-2015) excluye la rectificación cuando en las facturas se hace constar pago al contado o a 90 o 180 días, o cuando la emisión de un pagaré para el pago de la factura es de fecha muy posterior al devengo y factura.

La Resolución de 21 de febrero de 2014 del TEAR de Andalucía (recl. 41-14106-2012) aborda la cuestión de los efectos de la minoración del plazo de un año a seis meses para las pequeñas empresas en relación con este tipo de operaciones. Recuerda el acuerdo que en el caso de operaciones con pago aplazado se atenderá al vencimiento de los pagos aplazados para computar el año de impago, siempre que el aplazamiento sea, como mínimo de un año.

Para solucionar esta cuestión para las empresas a las que es aplicable el plazo de seis meses distingue dos casos. Cuando el plazo de pago (diferencia entre la fecha de devengo y la fecha de vencimiento del pago) es superior a seis meses debe considerarse aplicable el plazo general de un año desde el devengo, y cuando el plazo de pago es inferior a seis meses, debe aplicarse el plazo de seis meses computado desde el devengo.

5.11. EN EL JUICIO CAMBIARIO SE ALEGA LA FALTA DE ENTREGA DE LAS MERCANCÍAS

En la Resolución de 26 de junio de 2014 el TEAR de Andalucía (recl. 21-01362-2013) no admite la alegación del reclamante de que como el deudor había alegado en el juicio cambiario la falta de entrega de las mercancías, no podría considerarse que se ha producido el devengo sino en la fecha de la sentencia del juicio cambiario. El sujeto pasivo consideraba que como el devengo se habría producido con la sentencia el plazo de un año para la rectificación por impago se inicia desde dicha fecha y no desde la emisión de la factura.

El tribunal rechaza este argumento señalando que el motivo no prosperó, el reclamante no lo aceptó y en el caso de que se hubiera probado que las mercancías no se habían entregado lo que procedería sería la rectificación por haber quedado sin efecto la operación y no la rectificación por impago del crédito.

5.12. DENUNCIA CRIMINAL CONTRA EL ADMINISTRADOR DE LA SOCIEDAD DEUDORA

La Resolución de 30 de octubre de 2013 del TEAR de Andalucía (recl. 14-02932-2013) señala que no existe reclamación judicial al deudor, como exige el artículo 80.Cuatro de la LIVA, pues se ha interpuesto una denuncia criminal por un presunto delito de estafa, pero esta no es una acción «para instar su cobro», sino una acción de exigencia de responsabilidades penales, que persigue la imposición de una pena para el presunto responsable. Por tanto, la modificación de la base imponible no es correcta.

5.13. CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS TRAS LA DECLARACIÓN DE LA MODIFICACIÓN

En el caso abordado en la Resolución de 30 de abril de 2014 del TEAR de Andalucía (recl. 14-03225-2013) confirma que la modificación no puede declararse en la declaración de un periodo (cuarto trimestre) anterior a la reclamación judicial y a la comunicación (primer trimestre del ejercicio siguiente, pues la declaración del cuarto trimestre no puede recoger hechos posteriores a la fecha de cierre del trimestre.

5.14. INCREMENTO DE CUOTAS A COMPENSAR PROCEDENTES DE PERIODOS ANTERIORES

La Resolución de 18 de diciembre de 2015 del TEAR de Andalucía (recl. 41-07818-2014) confirma una liquidación, ya que el sujeto pasivo, ante el impago de unos créditos, incrementó el saldo a compensar procedente de ejercicios anteriores en el importe de las cuotas no cobradas, puesto que no se ha dado cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 80 de la LIVA.

5.15. PÉRDIDA DE LA CONDICIÓN DE GRAN EMPRESA

La Resolución de 25 de septiembre de 2015 del TEAR de Andalucía (recl. 53-00907-2014) excluye la conclusión de la oficina gestora de que producida en el ejercicio del devengo una disminución del volumen de operaciones por debajo de 6.010.121,04 euros, tal minoración permite considerar que el plazo para la rectificación bajó de un año a seis meses, pues la seguridad jurídica exige determinar el plazo de rectificación con los datos que existían o eran conocidos al momento de emitirse la factura original.

5.16. RENOVACIÓN DE PAGARÉS

El artículo 80 de la LIVA establece que en el caso de operaciones a plazos o con pago aplazado, siempre que el periodo transcurrido entre el devengo del impuesto y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año, el cómputo del plazo sin cobro de la deuda (1 año o 6 meses) debe iniciarse una vez vencido el último o único pago. La ya citada Resolución de 25 de mayo de 2016 del TEAR de Andalucía (recl. 14-00080-2015) señala que la determinación de si la operación es una operación a plazos o con precio aplazado debe realizarse en el momento de la realización de la operación que origina la factura. Pero si la operación no era a plazos o con precio aplazado, pero el reclamante acepta una renovación de pagarés, tal renovación no convierte lo que no eran operaciones a plazos o con precio aplazado en operaciones a plazos o con precio aplazado. Aceptar este cambio supondría dejar a la voluntad del sujeto pasivo el cumplimiento de los plazos para la modificación, además de dificultar las gestiones para la rectificación de deducciones o el recobro de las cuotas de IVA.

5.17. EJECUCIÓN HIPOTECARIA

La Resolución de 30 de junio de 2016 del TEAR de Andalucía (recl. 41-02336-2015) excluye la posibilidad de que, dado que la ejecución hipotecaria de la garantía hipotecaria formalizada para garantizar el pago de la deuda no ha permitido al reclamante el cobro de la deuda pendiente, se pueda reabrir la posibilidad de rectificar o modificar la base imponible, pues el artículo 80 de la LIVA no recoge esta posibilidad.

5.18. CRÉDITOS DE ENTES PÚBLICOS

La Resolución de 26 de febrero de 2016 del TEAR de Andalucía (recl. 41-00470-205) analiza la rectificación de bases imponibles por impago de créditos contra entes públicos. Señala la resolución que la certificación que exige la norma es una certificación específica en la que debe constar que se emite a los efectos de lo dispuesto en el artículo 80 de la LIVA y que este certificado no puede sustituirse por un listado de facturas, ni por impresiones de pantallas de ordenador (aunque sea del ente público) que recogen las facturas pendientes de pago, sino que el ente público deudor debe conocer

que el emisor de la factura ha iniciado el procedimiento de rectificación a fin de que no efectúe el pago de la cuota de IVA y tenga conocimiento del cambio de acreedor que la rectificación de bases implica. Se señala que el reclamante ni siquiera ha acreditado que haya solicitado la emisión de los certificados específicos del artículo 80. Cuatro de la LIVA, sino que se limita a señalar la existencia de diferentes circunstancias que le impiden obtenerlos, pero no acredita la realidad de las mismas.

La Resolución de 26 de febrero de 2016 del TEAR de Andalucía (recl. 41-03471-2014) en un supuesto de modificación de bases por impago de deudas por un ente público señala que no procede tener en cuenta el plazo de 40 días de que dispone la Administración para pagar conforme a lo dispuesto en la Ley 15/2010, de 5 de julio, de lucha contra la morosidad, pues el artículo 80. Cuatro de la LIVA señala que los plazos de un año y seis meses sin cobro deben iniciarse el día del «devengo del impuesto repercutido» (en el caso de operaciones a plazo o con precio aplazado debe tenerse en cuenta el periodo transcurrido entre el devengo del impuesto repercutido y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año o seis meses).

La Resolución de 30 de octubre de 2015 del TEAR de Andalucía (recl. 11-01408-2014) anula una liquidación en la que no se admite una rectificación de bases al considerar no acreditada la remisión de la factura rectificativa. La anulación se debe a que se trata de un crédito impagado por un ente público que ha emitido el certificado de reconocimiento de deuda, sin que la oficina gestora haya realizado actuación alguna cerca del ente público sobre la recepción de la factura rectificativa.

5.19. CUESTIONES FORMALES

La Resolución de 13 de mayo de 2015 del TEAR de Andalucía (recl. 14-02746-2014) aborda dos cuestiones formales. La primera es la referida a que en el escrito de comunicación de la rectificación no se hace mención a que se trata de créditos que no están garantizados. La Resolución considera que la expresión que contiene el escrito de comunicación «que no se trata de un crédito excluido para ello» cubre las exigencias reglamentarias. La segunda cuestión es la relativa a que las facturas rectificativas no indican la fecha de las facturas rectificadas. Se considera que este defecto no impide el ejercicio de la función de control (además, se considera que esta cuestión debió poner de manifiesto con inmediatez a la presentación de la comunicación, no cuatro años más tarde).

6. FIJACIÓN PROVISIONAL (ART. 80. SEIS LIVA)

6.1. MODIFICACIÓN DE IVA A LA IMPORTACIÓN

La Resolución de 10 de noviembre de 2004 del TEAC (R. G. 00-01298-2004) resuelve sobre un supuesto de modificación del IVA a la importación, ya que admitida la declaración aduanera a libre práctica de un mercancía pese al carácter no definitivo de la base imponible, una vez que se conoce el dato definitivo, debe practicarse liquidación provisional con exigencia de intereses de demora.

Pues bien, señalamos nosotros que si la modificación de la base imponible fuera a la baja, indudablemente el importador tendría derecho a los intereses de demora a su favor, calculados sobre la base del ingreso efectuado. Y ello sin perjuicio, en su caso, de la rectificación de la deducción del IVA a la importación.

6.2. TIPO IMPOSITIVO

La ya citada Sentencia de 23 de septiembre de 2016 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 322/2015) señala que estamos no ante una base cuyo devengo se produzca cuando ya estaba en vigor el nuevo tipo, sino ante una rectificación de bases por una operación cuyo IVA se devengó cuando se realizó el servicio. Por ello debe aplicarse el tipo vigente en el momento del devengo y no el vigente en el momento de la rectificación.

menor IVA a ingresar o el nacimiento de un derecho de crédito) o gire en torno a la rectificación de deducciones por el destinatario, lo que le perjudica, porque supone un ingreso o un menor derecho de crédito.

Una segunda observación que debemos realizar es que en el artículo 80 se regula un conjunto de supuestos muy heterogéneos. Así, hay supuestos de verdadera modificación de la base imponible (rescisión de una compraventa, por ejemplo) y supuestos en los que lo que se modifica es la cuota (por ejemplo, modificación por impago del crédito). Igualmente, hay supuestos en que la modificación no hace nacer la condición de acreedor a favor de la Hacienda pública y supuestos en que la modificación sí produce un efecto de cambio de acreedor, de manera que la Hacienda pública puede exigir a la persona a la que el sujeto pasivo repercutió inicialmente la cuota el importe de la misma.

1.2. CUESTIONES GENERALES

Analizamos ahora algunas cuestiones que creemos que afectan a varios o a todos los supuestos de modificación de la base imponible.

1.2.1. Así, la Resolución de 26 de junio de 2013 del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid (recl. 28-15356-2011) señala la improcedencia de la modificación de la base imponible del IVA cuando el destinatario de la operación no está establecido en el territorio de aplicación del impuesto. Se trata de un supuesto de modificación de la base imponible por concurso, modificación que no es admitida por la oficina gestora ya que el concurso no se sigue en territorio español. Aunque el texto no es muy claro, el fundamento de la denegación de la modificación estriba en que el artículo 80.Tres de la LIVA se remite a la Ley concursal española. Evidentemente, en este caso parece difícil la insinuación del Tesoro Público en un proceso concursal que se realiza en el extranjero.

Seguidamente, se deniega la posibilidad de acoger la modificación de la base imponible al artículo 80.Cuatro de la LIVA, ya que el artículo 24.2 a).2.º del Reglamento del IVA (RIVA) excluye de la posibilidad de modificación de bases imponibles en operaciones cuyo destinatario no esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto.

1.2.2. Emisión de factura rectificativa. La concurrencia de un supuesto de modificación de la base imponible se debe plasmar en la emisión de una factura rectificativa de la factura inicialmente emitida. La Resolución de 27 de septiembre de 2012 del TEAR de Andalucía (recl. 14-02703-2011) aborda un supuesto en que la Inspección no admite la modificación de la base, ya que en la factura rectificativa emitida por incobrabilidad del crédito solo debe rectificarse la cuota y no la base imponible como había hecho el sujeto pasivo, a fin de que se mantenga la base imponible, a efectos de su posible cobro. El tribunal señala que esta interpretación es lógica, pero que la norma no permite concluir que una redacción de la factura rectificativa que incluya la rectificación de la base imponible produzca el efecto de eliminar la rectificación de la cuota.

Por su parte, la Resolución de 24 de enero de 2014 del TEAR de Andalucía (recl. 14-02896-2013) señala que el hecho de que la factura rectificativa no contenga mención a la factura rectificativa no puede tener el efecto de excluir la modificación de base imponible.

La Resolución de 11 de abril de 2014 del TEAR de Andalucía (recl. 14-03562-2013) señala que el hecho de que la factura rectificativa no indique que la modificación de la base obedece a la situación concursal del deudor no es motivo para no admitir la modificación de la base imponible, pues la misma comunicación de la modificación a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) le permite el ejercicio de la función de control.

1.2.3. En cuanto al **envío de la factura rectificativa a su destinatario**, hay varios criterios. Señalemos que la modificación del artículo 24 del RIVA por el apartado 3 del artículo 1 del Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, ha intentado zanjar la cuestión señalando la obligación del sujeto pasivo de acreditar la remisión al destinatario de la factura rectificativa. La exposición de motivos del citado real decreto señala: «se establece que la acreditación de la remisión de la factura rectificativa al destinatario de la operación, para proceder a la modificación de la base imponible, solo se exija en los supuestos de deudor concursal o créditos incobrables».

El artículo 24 del RIVA dispone que: «en los supuestos de los apartados tres y cuatro del artículo 80 de la Ley del Impuesto, el sujeto pasivo deberá acreditar asimismo dicha remisión».

Esta modificación reglamentaria nos parece la imposición de una nueva carga al sujeto pasivo ante la ineficacia de la AEAT para el adecuado control de las modificaciones de base imponible. Ya en los impresos de declaración-liquidación se recoge un apartado para las modificaciones de bases y, además, existe la comunicación previa a la AEAT de las modificaciones en los casos de concurso o crédito incobrable. Y todos conocemos las dificultades que existen en España para realizar notificaciones fehacientes entre personas particulares.

Repasemos algunas cuestiones planteadas con anterioridad a esta reforma. La Resolución de 30 de septiembre de 2013 del TEAR de Castilla y León (recl. 14-01376-2013) indica que la normativa no establece ni exige una determinada forma de acreditar la remisión de la factura, por lo que habrá que estar a la apreciación y valoración de los medios de prueba aportados al procedimiento.

La Resolución de 12 de diciembre de 2013 del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) (R. G. 00-06102-2011) señala que si el deudor reconoce la recepción de la factura rectificativa debe considerarse acreditada la remisión de la misma.

La Resolución de 27 de septiembre de 2012 del TEAR de Andalucía (recl. 41-06456-2011) aborda el tema de una liquidación que no admite la rectificación de base declarada por el reclamante, ya que el destinatario de la factura –en situación de concurso– ha declarado que no había recibido la factura rectificativa. Sobre esta cuestión se rechaza la mera manifestación de rechazo del concursado como suficiente para excluir la modificación de la base imponible. Y ello, porque el concursado es el primero que conoce el impago a sus proveedores (en el concurso debe iden-

tificar a sus acreedores). Segundo, porque el concursado no ha tenido una conducta económica correcta, por lo que exigir a sus proveedores una conducta ejemplar no es admisible. Tercero, porque el concurso es una situación de trastorno en la vida social por lo que imponer la exigencia de una notificación fehaciente –que la norma no exige– es una condición exagerada y supone una carga excesiva sobre quien es un perjudicado por la mala actuación del concursado. Cuarto, porque el concursado no ha probado tener establecido con su proveedor un sistema de notificación fehaciente de las facturas. Si la factura original fue enviada por correo ordinario se cumple con la obligación de remisión afirmando que la factura rectificativa fue remitida por correo ordinario, máxime cuando la misma fue entregada a la Administración que, con una actuación diligente e inmediata, podría haber contactado con el concursado para comprobar que se produce la rectificación de las cuotas deducidas. Quinto, el interés de la propia sociedad para mantener el IVA deducible –no pagado– debe ceder y subordinarse frente al interés de los proveedores en recuperar el IVA no cobrado pero declarado o ingresado en el Tesoro. La conclusión es que es perfectamente posible que el proveedor que ha rectificado la factura haya cumplido con su obligación de remitirla al concursado y que, sin embargo, no haya llegado al poder del concursado.

1.2.4. En cuanto a la naturaleza jurídica de la comunicación del sujeto pasivo que realiza la modificación de la base a la Administración tributaria, la Resolución de 7 de noviembre de 2013 del TEAC (R. G. 00-05367-2011) señala que dicha comunicación no determina la existencia de un procedimiento iniciado a instancia del sujeto pasivo, por lo que si la Administración quiere actuar y comprobar la modificación, debe iniciar de oficio un procedimiento de comprobación o de inspección.

Por otro lado, la misma resolución señala que el acuerdo de la Administración consecuencia de la comunicación de la modificación no puede considerarse como comunicación de las previstas en el artículo 85 de la Ley General Tributaria (LGT).

Sobre la **respuesta a esta comunicación**, la Resolución de 1 de marzo de 2011 del TEAR de La Rioja (recl. 26-00063-2011) señala que no cabe la interposición de reclamación económico-administrativa contra la comunicación de la oficina gestora en la que informa al sujeto pasivo de la improcedencia de modificación. En este caso, el sujeto pasivo deberá esperar a la práctica de la liquidación en la que no se admita la rectificación de base imponible realizada para acudir a la vía económico-administrativa.

La Resolución de 27 de enero de 2012 del TEAR de Extremadura (recl. 06-02044-2009) señala que la comunicación de la modificación de bases es una mera comunicación, y no una petición de autorización para realizar la modificación, que no está sujeta a previa autorización de la Administración.

Sin embargo, la Resolución de 15 de julio de 2015 del TEAR de Galicia (recl. 15-06514-00) matiza esta tesis, en el sentido de que la contestación a la comunicación de la modificación de la base imponible no es una comunicación meramente informativa si en la misma se declara la improcedencia de las modificaciones comunicadas a la Administración y se anticipa el resultado de

una futura comprobación salvo que el reclamante rectifique la modificación. En cuanto limita los derechos del contribuyente, dicha comunicación no es meramente informativa, sino que se trata de un acto susceptible de recurso o reclamación.

La Sentencia de 20 de septiembre de 2013 del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía (rec. núm. 282/2012) indica que «no entramos aquí en lo relativo a la posible firmeza de un acuerdo previo del que deriva la liquidación, ya que se trata, según se dice, de una mera información sin que conste información alguna de recursos, con lo que, de considerarse acto, aún podría ser impugnado al tiempo de impugnarse la liquidación».

La Resolución de 25 de mayo de 2016 del TEAR de Andalucía (recl. 14-00080-2015) anula la sanción derivada de la liquidación en la que no se admite la modificación de la base imponible, ya que la comunicación que recibe de la Administración tributaria no permite poner de manifiesto la disconformidad del sujeto pasivo con la no admisión de la modificación, pues en dicha comunicación se indica que no puede interponerse recurso o reclamación alguna contra la misma.

1.2.5. Comunicación de la modificación. La Resolución de 23 de enero de 2015 del TEAR de Andalucía (recl. 41-04675-2014) rechaza que la exigencia de comunicación de la modificación prevista en el artículo 80 de la LIVA pueda considerarse cumplida por el hecho de haber hecho alusión a la misma en un recurso contra la denegación de un aplazamiento, ni en la interposición de reclamación económico-administrativa o en la pieza separada de suspensión ante el TEA, pues la comunicación debe dirigirse a la AEAT y dentro de la AEAT a la oficina gestora para que pueda controlar el procedimiento de subrogación que la modificación de bases conlleva. Sin que pueda alegarse que la personalidad jurídica única de la AEAT permita considerar que la comunicación específica de la modificación de bases puede ser sustituida por la indicación de que ha existido la modificación en un escrito dirigido a la misma con otra finalidad y a distinto órgano.

1.2.6. Tipo aplicado en la factura rectificativa. La Resolución de 30 de septiembre de 2016 del TEAR de Andalucía (recl. 41-02470-2015) señala que el tipo aplicable en la factura rectificativa es el tipo que se aplicó en la factura que se rectifica.

1.3. SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS COMO MEDIO SUPLETORIO ANTE LA FALTA DE REALIZACIÓN DE LA MODIFICACIÓN DE BASE IMPONIBLE

Es el caso abordado en la Resolución de 25 de septiembre de 2014 del TEAR de Andalucía (recl. 41-05169-2013) que señala que, ante el impago de sus clientes, el sujeto pasivo tendría que haber acudido a los mecanismos del artículo 80 de la LIVA, pues con la rectificación de bases lo que se produce es una subrogación del Tesoro Público en el importe de las cuotas de IVA en la posición acreedora del reclamante frente al cliente que no le ha pagado. Y para que se produzca

este cambio deben cumplirse escrupulosamente los plazos y formas del artículo 80 de la LIVA. Por ello, ante la falta de modificación de las bases lo que debe hacer el reclamante es perseguir el cobro de lo debido por los procedimientos civiles y mercantiles que regula el ordenamiento jurídico frente a sus deudores.

1.4. CONTROL DE LA MODIFICACIÓN DE BASE IMPONIBLE

La Resolución de 30 de octubre de 2014 del TEAR de Andalucía (recl. 14-03071-2013) anula una liquidación provisional en la que se excluía una rectificación de bases por el hecho de que en la comunicación se hiciera mención al artículo 80.Cuatro de la LIVA, cuando ya existía la declaración de concurso (art. 80.Tres LIVA); porque dicho escrito no fue contestado; porque la Hacienda pública pudo insinuarse en el concurso y por el tiempo transcurrido entre la comunicación y la liquidación (más de tres años).

1.5. EXCLUSIÓN DE LA EXISTENCIA DE ENRIQUECIMIENTO INJUSTO POR LA NO ADMISIÓN DE LA MODIFICACIÓN DE BASE IMPONIBLE

Es la tesis de la Resolución de 26 de febrero de 2016 del TEAR de Andalucía (recl. 14-02594-2014) pues solo a la voluntad del sujeto pasivo se debe el fraccionamiento de pago que se aprecia para el cobro de la factura y la falta de comunicación de la modificación es el incumplimiento de un requisito imprescindible, pues tal comunicación es el mecanismo que permite a la Administración exigir el pago de la cuota repercutida, bien por la vía de rectificación de deducciones, bien por su exigencia directa al deudor. Al no haberse perfeccionado la modificación de base imponible por causas imputables al reclamante, debe estar y pasar por sus consecuencias.

1.6. CARÁCTER DE LOS DEFECTOS QUE EXISTAN EN EL PROCESO DE MODIFICACIÓN DE BASES IMPONIBLES

La Resolución de 29 de julio de 2016 del TEAR de Andalucía (recl. 14-02095-2015) recoge que el sujeto pasivo expone que una vez presentado el escrito comunicando la modificación de la base imponible recibió una comunicación telefónica (expone el nombre de la funcionaria) por lo que presentó dos escritos de subsanación. El tribunal entiende razonable considerar probado que hubo un contacto telefónico entre el sujeto pasivo y la Administración que le lleva a subsanar defectos de la comunicación de la modificación. El principio de confianza legítima lleva al tribunal a considerar que los defectos observados se consideraban defectos subsanables, pues de lo contrario lo que tendría es que haberse adoptado el acuerdo comunicando la improcedencia de la rectificación invitando al reclamante a rectificar la rectificación de bases. Además, no se observan defectos que impidan la rectificación de deducciones al destinatario de la modificación de bases imponibles.

2. DEVOLUCIÓN DE ENVASES Y DESCUENTOS (ART. 80.UNO LIVA)

2.1. DESCUENTO CONCEDIDO POR EL EXPORTADOR NO ESTABLECIDO EN TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO

Es el supuesto recogido en las Resoluciones de 28 de septiembre de 2011 (R. G. 00-05035-2009) y 15 de noviembre de 2012 (R. G. 00-03258-2011) del TEAC, en las que se establece que el descuento concedido por un exportador no establecido en el territorio español de aplicación del impuesto no produce rectificación de la base imponible, pues la operación sobre la que se practica la rebaja o descuento es la exportación (localizada fuera del territorio de aplicación del impuesto).

2.2. FORMALIDADES

En el caso de descuentos se deben emitir las facturas rectificativas y las mismas tienen por objeto permitir la adecuada identificación de las facturas objeto de rectificación y de las mercancías o servicios sobre cuyo precio se ha efectuado el descuento. Así resulta de la Resolución de 26 de mayo de 2009 del TEAC (R. G. 00-02260-2007).

2.3. DESCUENTO CONCEDIDO A UN SEGUNDO COMPRADOR

Se efectúa la venta de una finca con precio aplazado. El comprador la vende a un tercero que se subroga en la obligación de pago del precio inicial. Los vendedores iniciales conceden una quita al segundo comprador y pretende una rectificación de base de la primera operación, con devolución parcial del IVA ingresado. Las Sentencias de 15 de noviembre de 2013 (rec. núm. 335/2012) y 9 de enero de 2014 (rec. núm. 334/2012) del TSJ de Andalucía no admiten la rectificación y señalan que «se trata de un supuesto normal en los usos entre empresarios, de descuentos o ventajas en razón de resultados, lo que nada tiene que ver con una rebaja de precio acordada entre deudor y acreedor de una deuda aplazada con garantía real a cambio de una reducción del plazo. No se trata aquí de un *rappel* o de un descuento entre empresarios, sino de una mera operación de significado financiero en la que se elimina el sobreprecio derivado del aplazamiento».

2.4. CARGA DE LA PRUEBA

La Resolución de 30 de junio de 2011 del TEAR de Andalucía (recl. 41-08953-2008 y acumuladas) señala que la existencia de devoluciones supone un menor ingreso de IVA, por lo que la carga de la prueba recae sobre el reclamante, conforme a lo dispuesto en el artículo 105 de la LGT. En dicha resolución se consideran no probadas las devoluciones porque, entre otras cues-

ciones, tales devoluciones determinaban un saldo negativo de caja, lo que dada la naturaleza de esta cuenta contable es imposible.

La Resolución de 29 de febrero de 2012 del TEAR de Andalucía (recl. 41-02702-2009) tampoco admite unos descuentos por volumen de operaciones o *rappels* por la falta de constancia documental de los mismos, por el hecho de que los descuentos de varios ejercicios se efectuaron en la misma fecha y porque carecen de la adecuada coherencia (pues a volúmenes de operaciones anuales similares se aplican descuentos distintos).

2.5. ASUNCIÓN POR UN TERCERO DEL PAGO DE LA FACTURA

La Resolución de 27 de noviembre de 2014 del TEAR de Andalucía (recl. 11-01955-2013) señala que el hecho de que el sujeto pasivo firme con un tercero un convenio por el que este último asume el pago de una factura del primero —que responde a una operación real— no es un supuesto de modificación de la base imponible, al no estar contemplado en los artículos 80 y 81 de la LIVA. Además, resultaría que al final no se ha repercutido el IVA a nadie, pues no se repercute al tercero, sino que se deja sin efecto la repercusión inicial.

2.6. QUITA DE DEUDA

La Resolución de 11 de abril de 2014 del TEAR de Andalucía (recl. 14-03640-2013) señala que lo sucedido en el caso sometido a su consideración es que ante una situación de morosidad se ha celebrado un acuerdo de quita, pero la rectificación no se ha ajustado a las previsiones del artículo 80.Tres y Cuatro de la LIVA.

2.7. DESCUENTO CONCEDIDO EN DOCUMENTO PRIVADO QUE CONTRAVIENE LO PACTADO EN ESCRITURA PÚBLICA

La Resolución de 30 de septiembre de 2016 del TEAR de Andalucía (recl. 41-00092-2016) no admite unas modificaciones de bases imponibles que resultan de documentos privados por los que se modifican los precios pactados por escritura pública en venta de viviendas. La resolución considera que no se ha probado su procedencia con arreglo a derecho, ni a los usos del comercio, pues el descuento debe figurar en la factura original y en la escritura; las bonificaciones pactadas en documentos privados no pueden modificar las bases imponibles que constan en escritura pública y conforme al artículo 1.230 del Código Civil los documentos privados que alteran lo pactado en escritura pública no pueden surtir efectos frente a un tercero como la Hacienda pública.

En la Resolución de 30 de julio de 2015 del TEAR de Andalucía (recl. 41-02887-2014) encontramos que con una actuación similar se ha intentado conseguir una mayor financiación hipotecaria para el comprador, según manifiesta el reclamante.

3. OPERACIONES SIN EFECTO (ART. 80.DOS LIVA)

3.1. FALTA DE PRUEBA DE LA RESCISIÓN DE LA OPERACIÓN

En el caso de la Resolución de 30 de julio de 2009 del TEAR de Andalucía (recl. 11-00969-2009), se aborda un supuesto de solicitud de devolución del IVA repercutido en la venta de una vivienda basándose el comprador en que pesa sobre la vivienda una orden de demolición, por lo que procedería la resolución del contrato. Como no se ha probado tal resolución efectiva del contrato, no se admite la modificación de la base imponible.

La Resolución de 28 de abril de 2011 del TEAR de Castilla y León (recl. 24-00229-2009) no admite una modificación de base imponible puesto que de las pruebas aportadas no resulta que haya tenido lugar la resolución del contrato entre el sujeto pasivo y una Administración pública, sino que lo que sucede es que existen dudas sobre el importe total que la Administración contratante debe pagar. La resolución deniega el derecho a la devolución al no haberse ejercitado acción alguna contra el vendedor y no existir resolución judicial firme o no existir acuerdo de las partes que resolviese el contrato de compraventa o redujese su precio. Es decir, no es posible que una de las partes de la operación indique que la misma se ha resuelto, sino que es preciso para considerar que la operación sujeta a IVA ha quedado sin efecto o que existe una sentencia judicial firme que ha dejado sin efecto la operación o existe un acuerdo entre las partes por las que se deja sin efecto la operación.

Con carácter general, aunque en un caso de devoluciones de ventas, creemos que es aplicable para todos los supuestos de modificación de la base imponible la Resolución de 26 de enero de 2010 del TEAC (R. G. 00-02483-2006) que señala que el sujeto pasivo debe acreditar suficientemente las devoluciones de ventas para proceder a la modificación de la base imponible declarada.

Evidentemente, la oficina gestora o la Inspección puede realizar actuaciones acerca del cliente/destinatario de la operación (interesado en cuanto puede suponer una rectificación de sus deducciones o el nacimiento de un derecho de crédito por el IVA indebidamente repercutido) para comprobar si la causa de la modificación de la base imponible existe o no.

La mera declaración unilateral de la Administración concursal sobre el hecho de haber quedado sin efecto determinadas entregas de inmuebles no es prueba de que proceda la rectificación de la base imponible. Este es el criterio de la Resolución de 28 de febrero de 2014 del TEAR de Murcia (recl. 30-05998-2012). Señala el tribunal que o el momento del acuerdo de las partes o la resolución judicial serán los momentos en que puede entenderse producida la modificación de la base imponible. No dice nada el tribunal sobre la exigencia de firmeza de la resolución judicial o administrativa que deja sin efecto las operaciones.

La Sentencia de 15 de enero de 2015 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 555/2013) señala que modificaciones de bases imponibles por importe de más de dos millones de euros, con vinculación entre las partes, no son admisibles sin una explicación razonable del obligado tributario que insta la rectificación.

La Resolución de 18 de diciembre de 2015 del TEAR de Andalucía (recl. 41-092042-2013) no admite en el ejercicio 2013 la modificación de la base imponible por rescisión de operaciones de los ejercicios 2006 a 2008, sin que exista prueba documental de las rescisiones, ni documento alguno del periodo intermedio, entre la operación y la modificación de la base.

3.2. EXIGENCIA DE FIRMEZA DE LA RESOLUCIÓN, JUDICIAL O ADMINISTRATIVA, QUE DEJA SIN EFECTO TOTAL O PARCIALMENTE UNA OPERACIÓN

La Resolución de 19 de julio de 2011 del TEAC (R. G. 00-02760-2009) señala que no es conforme a derecho la emisión de la factura rectificativa antes de la firmeza de la resolución que deja sin efecto la operación. Señala, asimismo, que la rectificación no es exigible al proveedor antes de la firmeza.

También la Resolución de 25 de abril de 2012 de la Sala Desconcentrada de Alicante del TEAR de Valencia (recl. 03-01567-2011) exige la firmeza de la sentencia judicial que resuelve un contrato para que sea procedente la modificación.

Sin embargo, la Resolución de 28 de enero de 2016 del TEAR de Valencia (recl. 46-09616-2014) señala que aunque esté pendiente de resolución la contienda judicial promovida por una de las partes, lo cierto es que las prestaciones del contrato se han reintegrado, por lo que procede la modificación de la base imponible. Se considera que la acción judicial ejercitada por el comprador no dejaría sin efecto la resolución del contrato realizada en ejercicio de una condición resolutoria.

En este caso, la modificación debe producirse cuando las fincas vendidas se reinscribieron en el Registro de la Propiedad a nombre de los vendedores –se excluye así la tesis del comprador de que la modificación debe efectuarse cuando se produjo el vencimiento del plazo concedido en el requerimiento de pago y advertencia del ejercicio de la condición resolutoria.

3.3. PLAZO PARA SOLICITAR UNA DEVOLUCIÓN CONSECUENCIA DE UNA MODIFICACIÓN DE BASE

La Resolución de 22 de mayo de 2014 del TEAC (R. G. 00-02474-2011) aborda un caso en que el sujeto pasivo, en cumplimiento de un contrato, emite una factura con repercusión de IVA, declara la cuota repercutida, pero el destinatario rechaza la repercusión e inicia un procedimiento judicial sobre el precio del contrato.

Pues bien, el TEAC señala que la resolución judicial sobre el precio del contrato interrumpe la prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos por parte del sujeto pasivo.

Señala el TEAC que, a la vista de la resolución judicial sobre el precio, debe modificarse la base imponible, rectificándose la factura y la repercusión indebidamente realizada y que el sujeto pasivo dispone de cuatro años desde la firmeza de la resolución judicial para pedir la devolución del IVA repercutido en exceso.

Y termina el TEAC señalando de la devolución del ingreso indebidamente efectuado es el sujeto pasivo, dado que el acto de repercusión no fue efectivo o no surtió efectos, al oponerse el destinatario.

Poco hay que añadir, por nuestra parte, a estos pronunciamientos. La única cuestión que podría plantearse es el plazo de prescripción del derecho a liquidar en el caso de que el destinatario hubiera ejercitado el derecho a la deducción usando como título la factura a la que se ha opuesto. Entendemos que el plazo de cuatro años de prescripción del derecho a liquidar debe computarse igualmente para el destinatario desde la firmeza de la sentencia que determina la base imponible definitiva y correcta.

En este caso, la Administración tributaria puede ser totalmente ajena a la existencia de un litigio sobre el precio y la repercusión. La única cuestión es que el destinatario puede haber ejercitado el derecho a la deducción con la factura y con el IVA repercutido a los que se ha opuesto en un ejercicio ya prescrito. Pero entendemos que en la medida en que el destinatario es quien ejercita la acción, debe conservar las declaraciones y registros del ejercicio en que ha recibido las facturas y de los cuatro posteriores, para poder comprobar el ejercicio del derecho a la deducción.

La Resolución de 25 de septiembre de 2015 del TEAR de Andalucía (recl. 41-01103-2014) aplica la citada resolución del TEAC y la extiende a un supuesto de resolución contractual, no judicial.

3.4. INCUMPLIMIENTO CONTRACTUAL

En un supuesto de permuta de solar por obra futura, la Resolución de 8 de septiembre de 2014 del TEAR de La Rioja (recl. 26-00457-2012) señala que el mero incumplimiento de la obligación de edificar y entregar la obra futura no habilita a solicitar la devolución del IVA soportado. El procedimiento, una vez acreditada la resolución, es el de modificación de la base imponible actuando en los términos del artículo 89.Cinco de la LIVA.

También en un supuesto de permuta de solar por obra futura la Resolución de 16 de febrero de 2015 del TEAR de Cataluña (recl. 08/7729/2011) entiende que la ejecución de la garantía de la prestación futura supone que la operación quedó sin efecto en el momento en que la ejecución de la garantía resolvió el contrato. Ello conlleva la legitimación de quien pagó el IVA para instar la aplicación del supuesto del artículo 89.Cinco b) de la LIVA y obtener la rectificación del IVA que ha devenido indebidamente repercutido.

3.5. CAUSAS DE RESOLUCIÓN PREVISTAS EN EL CONTRATO

La ya citada Resolución de 30 de septiembre de 2016 del TEAR de Andalucía (recl. 41-02470-2015), indica que el hecho de que el contrato original recoja una serie de supuestos de resolución unilateral del contrato no excluye que proceda la modificación de la base imponible en un supuesto de resolución por mutuo acuerdo, que se considera incardinado en la expresión «con arreglo a Derecho» del artículo 80.Dos de la LIVA.

3.6. PLAZO PARA EFECTUAR LA MODIFICACIÓN

La citada Resolución de 30 de septiembre de 2016 del TEAR de Andalucía (recl. 41-02470-2015) no permite que la modificación de base imponible se pueda excluir por el hecho de haberse efectuado fuera del plazo de cuatro años desde el devengo, pues el artículo 89.Uno de la LIVA distingue entre los supuestos de determinación incorrecta de la base imponible y los supuestos de modificación de la base imponible del artículo 80 de la LIVA, supuesto este último en que el plazo de cuatro años se computa desde que se produjeron las circunstancias a que el refiere el artículo 80 de la LIVA. Además, del artículo 114.Dos.2.º, párrafo final de la LIVA, resulta que la rectificación de deducciones debe realizarse cuando se reciba el documento rectificativo, por lo que no se puede oponer por el destinatario la improcedencia de la rectificación de deducciones.

3.7. DECLARACIÓN ADMINISTRATIVA DE FALLIDO

La Sentencia de 20 de septiembre de 2003 del TSJ de Murcia (rec. núm. 1036-2000) considera que las declaraciones de fallido realizadas por un ayuntamiento dan lugar a la modificación de la base imponible, al quedar sin efecto la operación gravada. Y ello porque a esta declaración se llega a través de un procedimiento administrativo y porque el artículo 80.Dos de la LIVA se refiere a resoluciones administrativas que dejen sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas.

Esto, evidentemente, en nuestra opinión, no tiene por qué ser cierto. El hecho de que no pague una deuda no implica que la operación haya quedado sin efecto. Lo adecuado es la modificación de la base imponible amparándose en el supuesto de crédito incobrable.

3.8. RESOLUCIÓN DE CONTRATO DE ARRENDAMIENTO POR FALTA DE PAGO

La Sentencia de 28 de junio de 2004 del TSJ de la Comunidad Valenciana (rec. núm. 569/2004) considera que la sentencia civil que declara resuelto un contrato de arrendamiento por falta de pago es título para aplicar el artículo 80.Dos de la LIVA. Se excluye así la tesis de la Administración de que solo podría realizarse la modificación (compensación es el término que utiliza la sentencia) desde el incumplimiento.

3.9. EMISIÓN DE FACTURAS POR ERROR

La Sentencia de 12 de mayo de 2016 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 98/2014) excluye una rectificación de unas bases imponibles consignadas en unas facturas que se dicen emitidas por error, ya que existen indicios de la real prestación de servicios, se considera improbable el error informático alegado, ya que todas las facturas –rectificadas y rectificativas– tienen la misma

fecha, por lo que el cauce de la modificación es la aplicación del artículo 80 de la LIVA si se acredita que han surgido problemas posteriores relacionados con el desarrollo y efectividad de las operaciones facturadas.

3.10. OPERACIONES VINCULADAS O SUBORDINADAS

La Sentencia de 22 de noviembre de 2005 de la Audiencia Nacional (rec. núm. 271/2004) señala que la resolución de una compraventa no afecta ni determina la ineficacia del servicio consistente en la concesión de una opción de compra, pues este es un hecho imponible anterior y perfecto.

3.11. EJERCICIO DE LA ACCIÓN DE RESCISIÓN

La Resolución de 27 de septiembre de 2012 del TEAR de Andalucía (recl. 14-02295-2011) parte de un caso de una venta sin repercusión de IVA. La liquidación exige el IVA al considerar que el mismo debió ser repercutido. El reclamante alega que ha ejercitado una acción de rescisión de la operación.

El tribunal señala que la acción de rescisión en el ejercicio 2011 no tiene influencia alguna en la liquidación del periodo de la operación (2008), sin perjuicio de los efectos que pueda producir una sentencia que decrete la rescisión.

3.12. MODIFICACIÓN DE BASE ENTRE PARTES VINCULADAS

La Resolución de 27 de noviembre de 2015 del TEAR de Andalucía (recl. 11-03378-2014) aborda un caso de modificación de base por modificación del precio de una compraventa de una vivienda entre una sociedad y el padre del administrador, modificación que no se admite. Y ello, por la vinculación, porque no se ha acreditado que un descuento parecido al que plasma en la operación se haya concedido a los restantes compradores de la promoción y no se justifica motivo alguno para la concesión del descuento, máxime cuando existe un documento previo en que se fija el precio.

3.13. ASUNCIÓN DE DEUDA DE IVA NO ORIGINA LA MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

La Resolución de 13 de febrero de 2015 del TEAR de Andalucía (recl. 41-08388-2014) analiza un caso de una sociedad municipal que prestaba el servicio de aguas, que es asumido por el ayuntamiento. Con motivo de la asunción del servicio, al considerar que la deuda de IVA la asumía el ayuntamiento, la sociedad emite una factura rectificativa. No se admite pues la modificación de base debe ajustarse a lo dispuesto en el artículo 80 de la LIVA.

3.14. NECESIDAD DE DECLARACIÓN DE LA OPERACIÓN ORIGINAL

La Resolución de 25 de noviembre de 2016 del TEAR de Andalucía (recl. 41-01469-2016) analiza un caso en que la oficina gestora pone de manifiesto que la suma de los importe de las facturas del reclamante contabilizadas por el destinatario (entre las que no se encuentra la rectificada) coincide con el importe declarado por el sujeto pasivo en el modelo 347, lo que supone que la factura supuestamente rectificadas no fue declarada. Lo que unido a que la sentencia que se aporta se refiere a operaciones de un ejercicio distinto al ejercicio en que se emitió la factura rectificadas, llevan a denegar la rectificación declarada.

3.15. DENEGACIÓN DE LA MODIFICACIÓN POR INEXISTENCIA DE LA RESCISIÓN

La Resolución de 28 de octubre de 2016 del TEAR de Andalucía (recl. 14-02492-2014) no admite una modificación de la base imponible por una supuesta rescisión de la venta de una vivienda por varios motivos. Causa extrañeza que el 1 de agosto haya un pago a cuenta y el 5 de agosto se pida la rescisión. Con fecha posterior se otorga por el reclamante escritura de venta de una vivienda a la esposa de la persona con la que se otorga la rescisión analizada y que origina la modificación. Que la explicación de esta conducta es producir una minoración del tipo de IVA aplicable (el RDL 6/2010 rebajó el tipo de IVA para viviendas al 4%). Que no existen consecuencias por la rescisión del contrato (pérdida de señales o arras). Y en la escritura de venta a la esposa se aplican las cantidades percibidas del primer comprador. La conclusión es que no ha existido rescisión del contrato original, por lo que no se admite la modificación de la base imponible.

4. SITUACIÓN CONCURSAL DEL DESTINATARIO DE LA OPERACIÓN (ART. 80.TRES LIVA)

4.1. COMPATIBILIDAD ENTRE LA MODIFICACIÓN POR IMPAGO Y LA MODIFICACIÓN POR SITUACIÓN CONCURSAL

Esta compatibilidad se establece en la Resolución de 20 de septiembre de 2012 del TEAC (R. G. 00-02471-2010), dado que la LIVA no establece expresamente la incompatibilidad entre los dos supuestos.

Aunque no deja de reconocer el TEAC que la existencia del concurso de acreedores puede hacer inviable la acción judicial, lo fundamental es que si intentada la modificación de la base imponible por impago y no habiéndose cumplido alguno de los requisitos exigidos y no habiéndose, por tanto, perfeccionado la modificación, la posterior declaración en concurso del deudor, habilita al sujeto pasivo para la rectificación de la base imponible. Siempre que se cumplan todas las exigencias propias de esta modificación de la base imponible.

La Resolución de 24 de enero de 2013 del TEAC (R. G. 00-04606-2010) reitera el criterio pero hace constar que es aplicable dado que el supuesto de hecho analizado es anterior a la entrada en vigor de la Ley 16/2012. Esta ley modifica el artículo 80.Cinco, apartado 3.º, en los siguientes términos: «tampoco procederá la modificación de la base imponible de acuerdo con el apartado cuatro del artículo 80 de esta ley con posterioridad al auto de declaración de concurso para los créditos correspondientes a cuotas repercutidas por operaciones cuyo devengo se produzca con anterioridad a dicho auto».

4.2. COMUNICACIÓN DE LA MODIFICACIÓN A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. FUERA DE PLAZO. POR ESCRITO

La Resolución de 30 de noviembre de 2012 del TEAR de Murcia (recl. 30-00370-2011) señala que los plazos para la modificación de la base imponible deben cumplirse escrupulosamente, sin que tal exigencia vulnere los principios de capacidad económica, proporcionalidad y neutralidad.

La Resolución de 28 de junio de 2013 del TEAR de Murcia (recl. 30-01221-2011) entiende que el retraso ha perjudicado las posibilidades de un adecuado ejercicio de las funciones de gestión y control del impuesto que incumben a la Administración, por lo que no se admite la rectificación, aunque la modificación hubiese sido notificada a la administración concursal.

La Resolución de 28 de junio de 2012 del TEAR de Andalucía (recl. 21-01143-2011) resalta que la comunicación de la rectificación a la Administración no es una mera formalidad intrascendente, sino un requisito material de la rectificación pues no efectuar la comunicación o efectuarla tardíamente impide el ejercicio de las facultades de comprobación y puede perjudicar a la Hacienda pública, por la deducción indebida de cuotas por el concursado.

La Sentencia de 20 de mayo de 2014 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 623/2012) señala que «lo cierto es que el plazo de un mes para llevar a cabo la misma (la comunicación) encuentra su justificación en el propio procedimiento concursal, en el cual también la Administración tributaria ha de poder ejercitar sus derechos sobre el concursado, de tal forma que la ausencia de comunicación o incluso el simple retraso en dar a conocer tal situación puede suponer un perjuicio evidente para la Hacienda pública».

La Resolución de 27 de marzo de 2014 del TEAR de Andalucía (recl. 14-00984-2013) señala que la comunicación de la modificación de la base imponible no es una mera formalidad, sino un instrumento de defensa del crédito público y la no exigencia del cumplimiento del plazo llevaría a la arbitrariedad absoluta y dejaría la norma sin contenido.

La Resolución de 16 de diciembre de 2016 del TEAR de Andalucía (recl. 41-08181-2016) analiza un caso en que se practica liquidación provisional al no admitir una modificación de base imponible, ya que la comunicación de la misma no fue efectuada por vía electrónica, como exige el vigente artículo 24 del RIVA que hemos analizado. Dice la resolución que debe admitirse la modificación de base y anular la liquidación, ya que el escrito fue presentado en el Registro Ge-

neral, donde no se le debió admitir, y una vez admitido, no consta la devolución del escrito al sujeto pasivo con indicación de su inadecuada presentación y, por último, no se observa perjuicio alguno para el Tesoro, pues el documento escrito recibido en la AEAT permite conocer la rectificación y personarse en el concurso, insinuando el crédito derivado de la misma.

4.3. SUJETO PASIVO EN RÉGIMEN SIMPLIFICADO

La Resolución de 30 de octubre de 2012 del TEAR de Galicia (recl. 15-03086-2012) señala que el sujeto pasivo en régimen simplificado no puede realizar la modificación de la base imponible en caso de declaración en concurso de acreedores de un cliente. Igualmente, señala que las operaciones realizadas con el concursado se tienen en cuenta para determinar su volumen de operaciones y, en su caso, determinar la exclusión del régimen simplificado.

4.4. SUJETO PASIVO EN TERRITORIO FORAL QUE PRESENTA LA COMUNICACIÓN DEL ARTÍCULO 24.2 DEL RIVA ANTE LA HACIENDA FORAL, CUANDO LA AEAT POSEE COMPETENCIA GESTORA, NO INSPECTORA, SOBRE LAS DECLARACIONES DE IVA

La Resolución de 31 de enero de 2013 del TEAR del País Vasco (recl. 48-00204-2011) señala que la comunicación de la modificación de la base imponible debe presentarse en todas las Administraciones ante las que se declaró, pues aunque no sean competentes para la Inspección, sí conservan competencias en relación con la exacción del tributo.

4.5. IMPORTE DE LA MODIFICACIÓN

La Resolución de 28 de febrero de 2013 del TEAR de Murcia (recl. 30-05123-2010) aborda un supuesto de venta de un terreno en el que el precio se pagará con unos pagarés no bancarios y mediante la subrogación en un préstamo.

La declaración de concurso del comprador, señala el TEAR de Murcia, solo permite la modificación de la base imponible en lo que se refiere a los pagarés no pagados, ya que mientras subsista la subrogación, la modificación no puede extenderse a la parte del precio ya saldada por medio de la subrogación.

4.6. MOMENTO INICIAL DE LA MODIFICACIÓN

La Resolución de 30 de septiembre de 2013 del TEAR de Castilla y León (recl. 14-01376-2013) indica que el artículo 80.Tres no regula de forma expresa el momento inicial a partir del cual el sujeto pasivo puede proceder a la rectificación, fijando solo el plazo máximo de realización de la misma.

La Resolución de 30 de noviembre de 2011 del TEAR de Murcia (recl. 51-00804-2009) admite la modificación realizada con anterioridad al auto de declaración de concurso pero una vez iniciado el procedimiento judicial de concurso. Considera el tribunal que la modificación se ha realizado en plazo. Entendemos que la insinuación en el concurso del crédito público por la cuota del IVA se puede realizar y el hecho de anticipar la modificación a la declaración de concurso, que luego se produce, no excluye la modificación.

4.7. PLAZO PARA EFECTUAR LA MODIFICACIÓN

La Resolución de 19 de febrero de 2014 del TEAC (R. G. 00-07127-2012), recogiendo el criterio de las Sentencias de la Audiencia Nacional de 10 de enero de 2014 (rec. núm. 141/2013), 20 de octubre de 2013 (rec. núm. 52/2012) y 12 de septiembre de 2013 (rec. núm. 107/2012) señala que la modificación no podrá realizarse después del plazo previsto en el artículo 21.1.5 de la Ley 22/2003.

Se modifica así el criterio de la Resolución de 17 de enero de 2012 del mismo TEAC (R. G. 00-01307-2010) que distinguía el plazo según si el concurso se tramitaba por el procedimiento ordinario (1 mes) o por el procedimiento abreviado (15 días).

La Resolución de 5 de abril de 2013 del TEAR de Andalucía (recl. 21-01835-2012) aborda la importancia del cumplimiento del plazo para la modificación, al señalar que «del IVA no pagado por el concursado viene a ser acreedor el Tesoro Público. Por ello, el cumplimiento de los plazos no es una cuestión subsanable como pretende el reclamante, sino que la comunicación de la rectificación debe hacerse en el plazo de una mes establecido en la norma, a fin de que la Administración conozca la rectificación, controle la rectificación de deducciones y en su caso se insinúe en el concurso con el crédito de IVA resultante de la modificación».

La Resolución 25 de septiembre de 2014 del TEAR de Andalucía (recl. 41-06639-2013) señala que, frente a lo que entiende el reclamante, el plazo de un mes y la obligación de comunicación de la rectificación no se establecen en garantía del contribuyente, sino para permitir a la Administración la subrogación en el concurso del destinatario de la rectificación, en el importe del crédito de IVA.

4.8. CONCURSADO NO RESIDENTE EN TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IVA

La Resolución de 30 de septiembre de 2013 del TEAR de Castilla- La Mancha (recl. 45-0199-2010) señala que el artículo 80.Tres de la LIVA no es de aplicación cuando el proceso concursal no se desarrolla conforme a la Ley española 22/2003, ya que el destinatario de la operación es un no residente sin establecimiento permanente.

4.9. CUOTA DE IVA COBRADA

En la Resolución de 22 de junio de 2012 del TEAR de La Rioja (recl. 26-00093-2011) no se acepta la modificación de la base imponible por concurso del destinatario pues la cuota de IVA devengada en la transmisión consta como satisfecha por la compradora en el momento del otorgamiento de la escritura pública. Como el IVA fue satisfecho por la parte compradora, no procede la rectificación del mismo, pues no existe impago del mismo.

La Resolución de 11 de mayo de 2012 del TEAR de Asturias (recl. 33-01575-2010) señala que no procede la modificación de la base imponible del IVA para recuperar el 5% de retención, ya que las cuotas de IVA repercutidas ya se satisficieron en su totalidad, no dándose el presupuesto de hecho de crédito total o parcialmente incobrable.

4.10. DEVENGO DE IVA Y AUTO DE DECLARACIÓN DE CONCURSO

La Resolución de 23 de diciembre de 2011 del TEAR de Asturias (recl. 33-01723-2011) señala que no cabe modificar la base imponible cuando la fecha de devengo de IVA de las operaciones a modificar es posterior a la fecha de publicación en el BOE del auto judicial de declaración de concurso.

La Resolución de 21 de diciembre de 2011 del TEAR de Murcia (recl. 51-00432-2010) admite una rectificación de bases en un caso de arrendamiento cuando el mismo día de la declaración de concurso se factura la parte de la última anualidad vencida.

4.11. CRÉDITO ASEGURADO

La ya citada Sentencia de 20 de septiembre de 2013 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 282/2012) señala que no cabe la modificación por concurso cuando las cantidades se encuentran garantizadas por un tercero en virtud de un contrato de seguro de crédito.

4.12. CONCURSO DE UNO DE LOS INTEGRANTES DE UNA UTE

La Sentencia de 15 de junio de 2016 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 39/2015) rechaza que la declaración en concurso de uno de los integrantes de una unión temporal de empresas (UTE) permita la modificación de la base imponible aplicando el artículo 80.Tres de la LIVA, pues no existe constancia de la declaración judicial de insolvencia respecto de la totalidad de la UTE.

La Resolución de 27 de noviembre de 2015 del TEAR de Andalucía (recl. 14-01731-2014) matiza esta conclusión. Se trata de un supuesto en el que como consecuencia del concurso de uno de los integrantes de la UTE se realiza la modificación de la base imponible y se comunica a la

Administración. El tribunal considera que la comunicación de la modificación no fue contestada, que la otra sociedad integrante de la UTE también fue declarada en concurso, que la Administración ha podido ejercitar las acciones de rectificación de deducciones en la UTE, por lo que se admite la modificación de bases.

4.13. RECEPCIÓN DE FACTURA RECTIFICATIVA PERO FALTA DE RECONOCIMIENTO DEL CRÉDITO DE IVA EN EL CONCURSO

La Resolución de 15 de noviembre de 2013 del TEAR de Andalucía (recl. 41-04102-2013) aborda este problema. Hemos de señalar que se ha probado el envío de la factura rectificativa a la administración concursal. Y señala que «el hecho de que en el escrito del reclamante de comunicación de créditos dirigido a la administración concursal se englobe el importe del IVA, cuando consta la notificación de la rectificación de bases a dicha administración concursal y dicho importe se reconozca en el informe de la administración concursal es una contradicción que debe resolverse en el seno del concurso, por lo que lo procedente es que el Servicio Jurídico de la AEAT interponga las acciones encaminadas a la rectificación de dicho informe y no la práctica de liquidación provisional que deja sin efecto una rectificación de bases bien realizada. Pues evidentemente, una vez acreditada la recepción de la factura rectificativa el error se encuentra en el informe, ya que el procedimiento de rectificación es correcto».

4.14. NOTIFICACIÓN A LA ADMINISTRACIÓN CONCURSAL PERO NO AL CONCURSADO

La Resolución de 21 de febrero de 2014 del TEAR de Andalucía (recl. 21-01977-2013) señala que conforme al artículo 29 de la Ley concursal la administración concursal tiene la obligación de comunicar una dirección para que se efectúe la comunicación de los créditos a la misma, por lo que la recepción de una comunicación de la factura rectificativa por la administración concursal es una comunicación que surte efectos para el concursado.

4.15. MES DE AGOSTO INHÁBIL

La Resolución de 17 de enero de 2014 del TEAR de Andalucía (recl. 41-07059-2013) aborda el tema del mes de agosto como inhábil a efectos del concurso. El reclamante considera que la modificación de la base debe admitirse porque publicado el concurso en el BOE en el mes de agosto y siendo este mes inhábil a efectos procesales, debe atenderse al 1 de septiembre para computar el plazo de un mes.

El tribunal rechaza esta tesis porque el reclamante no ha aportado un justificante judicial de que el mes de agosto fuera inhábil, porque el plazo no es un plazo jurisdiccional, sino un plazo

para comunicar los créditos a la administración concursal y porque en el anuncio del BOE nada se dice sobre el carácter inhábil del mes de agosto.

4.16. IMPORTE DEL CRÉDITO DEL SUJETO PASIVO CONTRA EL CONCURSADO COMUNICADO A LA ADMINISTRACIÓN CONCURSAL

La Resolución de 11 de abril de 2014 del TEAR de Andalucía (recl. 14-03368-2013) aborda un supuesto de modificación de la base imponible en que no se admite por la oficina gestora porque el sujeto pasivo en la comunicación a la administración concursal incluyó el importe del IVA en el importe adeudado. La resolución señala que en la situación de un sujeto pasivo que tiene noticia del concurso de su cliente nada tiene de extraño que el mismo comunique a la administración concursal el importe total de lo que se le adeuda. Pero ante esta contradicción lo que la oficina gestora debe hacer es comunicar tal diferencia al Servicio Jurídico del Estado para que se persone en el concurso. Pero en el caso concreto que nos ocupa el sujeto pasivo aportó a la oficina gestora documentación sobre el importe reconocido como crédito concursal del reclamante, desapareciendo la contradicción señalada.

4.17. INCUMPLIMIENTO DE CONDICIONES PERO SE HA PRODUCIDO LA INSINUACIÓN DE LA HACIENDA PÚBLICA EN EL CONCURSO

La Resolución de 25 de septiembre de 2015 del TEAR de Andalucía (recl. 21-00432-2014) excluye la posibilidad de aceptar la modificación en este caso, pero porque el reclamante no ha probado la insinuación, sino que se ha limitado a señalar la posibilidad de que se haya producido.

Por tanto, añadimos nosotros, de haberse probado que en el concurso se ha reconocido a favor de la Hacienda pública un crédito por el importe de las cuotas de IVA rectificadas, la modificación de base realizada por el reclamante debe ser admitida, pues se habría cumplido con la finalidad de la norma.

En la Resolución de 30 de julio de 2015 del TEAR de Andalucía (recl. 41-02379-2014) se pone de manifiesto que del informe definitivo emitido por la Administración concursal se deduce que se ha producido la insinuación a favor de la AEAT, sin que conste la oposición de su representación jurídica contra este reconocimiento.

4.18. SEGURIDAD JURÍDICA Y CONCURSO

La Resolución de 25 de septiembre de 2015 del TEAR de Andalucía (recl. 14-00614-2014) aborda un supuesto en que el sujeto pasivo comunica la rectificación de bases. La AEAT le indica determinadas deficiencias por lo que presenta una segunda comunicación, sin recibir nueva

comunicación, por lo que entendió que la rectificación era correcta y procedió a incluirla en su declaración-liquidación.

Posteriormente, se practican liquidaciones excluyendo la rectificación por defectos formales en las facturas rectificativas y por haberse realizado antes de plazo. Para la primera cuestión, la resolución señala que dichos defectos son subsanables con la documentación aportada y no impiden la insinuación en el concurso en los importes rectificados. Para la segunda cuestión el reclamante alega que efectuó la reclamación judicial de la deuda e hizo la rectificación porque conocía la situación preconcursal del deudor. La resolución considera que si el cambio de acreedor no se ha podido realizar es por causas exclusivamente imputables a la Administración, por lo que ha de admitirse la rectificación.

5. INCOBRABILIDAD O IMPAGO DE CRÉDITOS (ART. 80. CUATRO LIVA)

5.1. PRESUPUESTOS GENERALES

El IVA exige que los sujetos pasivos repercutan el IVA cuando se produzca el devengo. Con carácter general (sabemos que existe, como excepción, el régimen especial del criterio de caja), el sujeto pasivo debe declarar e ingresar las cuotas repercutidas con independencia del cobro de las mismas.

Uno de los mecanismos correctores de una situación que se considera injusta (deber de ingresar cuotas repercutidas no cobradas) es la modificación de base imponible (en realidad de cuota repercutida) que regula el apartado Cuatro del artículo 80 de la LIVA.

Este supuesto se funda en el impago del crédito y de la cuota y faculta al sujeto pasivo, previo cumplimiento de algunos requisitos, a efectuar la modificación de la cuota repercutida, aunque la LIVA la regula como modificación de base imponible.

5.2. REQUISITOS TEMPORALES

El apartado Cuatro del artículo 80 establece tres plazos para realizar la rectificación por impago o morosidad (inicialmente eran de dos años sin cobro y tres meses para realizar la modificación, y un mes para comunicar la modificación a la Administración tributaria pero, como consecuencia de la situación de crisis económica iniciada en 2007, y profundizada en 2009 y 2010, el primer plazo ha sido objeto de minoración, distinguiendo según el volumen de operaciones del sujeto pasivo).

En cualquier caso, lo que importa son las consecuencias del incumplimiento de estos requisitos. La Resolución de 25 de marzo de 2011 del TEAR de Cataluña (recl. 08-09090-2007) señala que el incumplimiento de los requisitos temporales determina la imposibilidad de modificar la base imponible.

No estamos de acuerdo con esta conclusión general. En primer lugar, porque si la modificación se ha realizado antes del cumplimiento de los plazos, el reclamante podrá rectificar la modificación y volver a modificar correctamente dentro de los plazos legales.

En segundo lugar, porque tratándose de esta modificación por impago de un supuesto de cambio de acreedor (por la vía de exigencia al repercutido o por la vía de rectificación de deducciones, si la cuota impagada ha sido objeto de deducción) de manera que tras las modificación el acreedor pasa a ser el Tesoro Público, la modificación debe surtir todos sus efectos aunque se haya realizado fuera de plazo, si se acredita por el sujeto pasivo que la modificación ha surtido el efecto deseado (es decir, si el repercutido o destinatario ha ingresado la cuota de IVA impagada en el Tesoro o si ha rectificado sus deducciones en el importe de la cuota modificada). Evidentemente, la carga de la prueba de que el cambio de acreedor se ha producido o perfeccionado recae sobre el sujeto pasivo que alega la corrección de la modificación de la base imponible que ha realizado.

La Resolución de 20 de diciembre de 2012 del TEAR de Andalucía (recl. 41-08983-2011) excluye la posibilidad de declarar en el mismo periodo la operación y la rectificación de la misma, sin admitir el argumento del reclamante de que el devengo era anterior en un año a la fecha de declaración. Es decir, el reclamante realizó una serie de operaciones sin facturar, pero ante el impago de las mismas y para ejercitar acciones judiciales procede, en el mismo periodo, a emitir las facturas y a rectificarlas, evitando el ingreso del IVA repercutido. Aplicando la presunción de veracidad de la declaración resultaría que el devengo se ha producido en el periodo de declaración, por lo que no procede la rectificación al no haber transcurrido un año desde el devengo.

5.2.1. La Ley 4/2008 modifica el artículo 80 y su disposición transitoria tercera regula que los créditos que a la entrada en vigor de la ley tuvieran un año de vida desde el devengo sin haberse cobrado, se considerarán incobrables (Resolución de 20 de febrero de 2013 del TEAC, R. G. 00-04870-2010).

La Resolución de 27 de junio de 2013 del TEAR de Andalucía (resolución desestimatoria de recurso de reposición interpuesto contra. 41-05522-2012) señala que se trata de una norma favorable al sujeto pasivo, que no establece la necesidad del cumplimiento de las condiciones establecidas legalmente en el momento del nacimiento del crédito, sino que establece una norma transitoria que permite, a opción del sujeto pasivo, efectuar la rectificación aplicando el nuevo plazo.

5.2.2. Plazo de tres meses para realizar la modificación. Cumplido el primer plazo –de no cobro del crédito derivado de la operación sujeta a IVA– la modificación debe realizarse en un segundo plazo de tres meses.

La Resolución de 24 de enero de 2013 del TEAC (R. G. 00-04158-2009) señala que el incumplimiento de este plazo –o sea, la no realización de la modificación en el mismo– determina la caducidad del derecho a la modificación.

5.2.3. Plazo de un mes para la comunicación de la modificación a la Administración tributaria. La Resolución de 24 de enero de 2013 del TEAC antes citada (mismo criterio en Resoluciones del TEAC de 17 de julio de 2014, R. G. 00/05205/2012, y de 24 noviembre de 2016,

R. G. 00-06771-2013) señala que la finalidad de este plazo y de esta obligación de comunicación de la modificación a la Administración tributaria tiene por finalidad permitir a la Administración un adecuado control de las modificaciones.

Señala el TEAC que si el incumplimiento de este plazo impide el ejercicio del adecuado control administrativo necesario para asegurar la recaudación del IVA entonces el incumplimiento del plazo es causa de denegación del ejercicio del derecho a la modificación.

Pero no cabe la denegación automática del derecho a la rectificación como consecuencia de un incumplimiento tardío o extemporáneo de la obligación de documentación (en el caso concreto que nos ocupa se trata un retraso de cinco días y se considera que no se ha justificado en qué medida el retraso ha incidido en la adecuada gestión y control del IVA).

Sin embargo, la Resolución de 30 de mayo de 2013 del TEAR de Murcia (recl. 30-04609-2011) no contempla ninguna modulación y señala que el retraso en la comunicación merma las posibilidades de un adecuado ejercicio de las funciones de control y gestión del impuesto.

En el mismo sentido, la Resolución de 1 de febrero de 2013 del TEAR de Andalucía (recl. 14-02927-2012) señala que no se aprecia quiebra alguna del principio de neutralidad del IVA en la inadmisión de la rectificación por haber incumplido el plazo de un mes para la realización de la comunicación de la modificación.

Y ello es lógico, ya que si se admite una modificación fuera de plazo el destinatario de la operación en el supuesto en que se quiera por la Administración modificar las deducciones como consecuencia de la modificación de su IVA soportado deducible, podrá oponer que la modificación (y, por tanto, el cambio de acreedor que en algunos supuestos se va a producir) se ha realizado de forma no acorde con el ordenamiento jurídico, precisamente por el incumplimiento del plazo de un mes. Lo que supone que la Administración pierde la posibilidad de recuperar el IVA.

5.2.4. Plazos de un año y seis meses. La Sentencia de 23 de septiembre de 2016 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 322/2015) aborda el análisis de la siguiente expresión legal «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 hubiere excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, el plazo de un año a que se refiere esta condición 1.ª, será de seis meses». El recurrente entendía que el año natural inmediato anterior es el anterior al devengo, mientras que el TEAR entendía que la fecha de referencia es la fecha de la rectificación.

La sentencia señala que la interpretación integradora que atiende a la finalidad del precepto lleva a acoger la interpretación de la actora, ya que carecería de sentido que una vez devengado el impuesto con plazo de un año para rectificar, al final de dicho plazo, en un mal año para la empresa, se vea modificado el plazo y se pierda el derecho a modificar las bases.

5.2.5. Carácter esencial de los plazos. La Resolución de 30 de octubre de 2014 del TEAR de Andalucía (recl. 14-00260-2013) señala que el cumplimiento del plazo de un año es un requisito esencial, pues la rectificación de la base puede conllevar la rectificación de deducciones que la AEAT debe verificar, por lo que el transcurso del tiempo perjudica las posibilidades de cobro de la cuota repercutida. No se admite la tesis del reclamante de que el plazo de un año es el plazo mínimo, pues entender que el sujeto pasivo puede realizar la rectificación cuando estime oportuno, una vez cumplido dicho plazo, ni se ajusta a la naturaleza de la institución (que no es más que un cambio de acreedor), ni al texto de la norma, que señala que la rectificación debe realizarse en el plazo de los tres meses siguientes al cumplimiento de los plazos de un año o de seis meses.

La Resolución de 30 de abril de 2015 del TEAR de Andalucía (recl. 21-00371-2014) no admite una modificación de la base imponible, ya que no se conoce la fecha exacta de la demanda judicial, no se conocen las fechas de devengo de los servicios, ni las facturas emitidas e impagadas y sus fechas de emisión, no existe una clara relación entre factura emitida, pagaré entregado, posibles pagarés por refinanciación y si se ha producido la inclusión o no en la demanda de dichos pagarés, siendo circunstancias que impiden determinar si se han observado los plazos del artículo 80 de la LIVA, por lo que no se admite la rectificación y el cambio de acreedor pretendido por el reclamante.

5.3. RECLAMACIÓN DEL PAGO AL DEUDOR

La norma exige que el sujeto pasivo tenga una actuación de intento de cobro frente al deudor de la cuota de IVA a modificar.

Esto ha planteado algunas cuestiones. La Resolución de 17 de enero de 2012 del TEAC (R. G. 00-05020-2009) ha señalado que el requisito de haber instado el cobro mediante reclamación judicial del crédito no puede entenderse cumplido por el hecho de haber interpuesto reclamación económico-administrativa contra la negativa del destinatario a soportar la repercusión. Pues la modificación de la base imponible exige la realización de determinadas actuaciones que permitan entender que se ha instado el cobro del deudor.

La Resolución de 26 de septiembre de 2013 del TEAR de Andalucía (recl. 41-04284-2012) señala que el hecho de que el reclamante haya acudido a un notario de la localidad de su domicilio para dar fe del envío de una carta certificada al deudor y que el acuse de recibo se haya devuelto a la notaría, no supone actuaciones que impliquen que estemos ante un requerimiento notarial, que tenía que haberse realizado por un notario de la localidad del domicilio del destinatario y por medio del cual el notario debe requerir, conminar o instar al pago de la deuda al destinatario de la factura.

Sin embargo, la Sentencia de 6 de marzo de 2015 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 705/2013) ha anulado esta resolución y ha considerado que la intervención de notario permite garantizar que la voluntad de cobro del acreedor es conocida por el deudor.

La Resolución de 29 de enero de 2016 del TEAR de Castilla y León (recl. 34-00043-2014) señala que la emisión de la factura rectificativa puede ser anterior al requerimiento de pago aunque la modificación de la base solo se podrá consignar en la declaración-liquidación una vez que se perfeccionen todos los presupuestos de hecho exigidos por la norma. La anticipación en la emisión de la factura rectificativa no puede suponer la pérdida del derecho a rectificar la base.

La Sentencia de 20 de abril de 2016 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 487/2014) señala que la existencia de una mera denuncia por parte del sujeto pasivo, que como acto limitado a la comunicación de los hechos ni tan siquiera supone el ejercicio de acciones penales, y que, además, no contienen reclamación patrimonial alguna ni supone el cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 80.Cuatro de la LIVA.

La ya citada Resolución de 27 de septiembre de 2012 del TEAR de Andalucía (recl. 14-02703-2011) señala que el artículo 80.Cuatro de la LIVA exige una acción positiva dirigida al cobro, pero no se exige una declaración de incobrabilidad judicial o notarial del crédito. Debe realizarse algún acto encaminado al cobro pero no es necesario agotar las posibilidades de cobro. Por ello, la interposición de una demanda judicial de conciliación es suficiente para considerar cumplido el requisito del artículo 84.Cuatro de la LIVA.

También señala que la no continuación, después de la demanda de conciliación, de las acciones judiciales no equivale a un desistimiento, que ha de ser expreso.

5.4. MODIFICACIÓN EN CASO DE IMPAGO PARCIAL DE LA DEUDA

En el caso de que se haya procedido al pago parcial de la deuda, la Resolución de 26 de enero de 2012 del TEAR de Madrid (recl. 28-24218-2010) entiende que debe producirse una reducción proporcional de la base y de la cuota, de manera que se entienda cobrada parcialmente la cuota y la rectificación se pueda efectuar por la parte proporcional no cobrada.

La Resolución de 30 de octubre de 2014 del TEAR de Andalucía (recl. 14-00186-2014) analiza un caso de modificación por concurso en el que el sujeto pasivo realiza la modificación por el importe total de una compraventa. La oficina gestora señala que el sujeto pasivo al proceder a la venta percibe una parte del precio y constituye con dicho importe un depósito a favor del comprador, para que efectúe el pago de las deudas hipotecarias en nombre del deudor. Y, frente a la alegación del reclamante de que no se produjo la subrogación hipotecaria, la resolución apunta que la subrogación era sin novación, por lo que no era preciso el consentimiento del acreedor hipotecario.

5.5. COMUNICACIÓN DE LA MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Tanto en el supuesto de modificación por concurso como en el de modificación por impago, las mismas deben ser comunicadas a la Administración tributaria.

El artículo 24 del RIVA exige desde 1 de enero de 2014 que la comunicación por el sujeto pasivo de la modificación se haga por medios telemáticos.

La Resolución de 22 de enero de 2016 del TEAR de Andalucía (recl. 41-02183-2015) aborda un supuesto en que la comunicación se efectuó por escrito. Resalta la resolución que la Administración no hizo actuación alguna cuando ha recibido la comunicación en papel (lo que, añadimos nosotros, supone que la ha aceptado, cuando lo correcto hubiera sido devolverla al sujeto pasivo, con concesión de un plazo para subsanar el defecto), por lo que aplicando la doctrina del TEAC sobre que los defectos formales solo pueden suponer pérdida del derecho cuando dificulten o impidan el ejercicio de la función de control, lo que en el caso enjuiciado no se ha acreditado por la Administración tributaria, por lo que se admite como correcta la comunicación.

5.6. VOLUNTAD DE IMPAGO DE LA DEUDA

La Sentencia del TSJ de Andalucía de 28 de marzo de 2016 (rec. núm. 226/2013) señala que la intención del destinatario de la factura de no atender su pago no constituye, por sí sola, causa suficiente para rectificar la factura.

5.7. RECLAMACIÓN JUDICIAL POSTERIOR A LA MODIFICACIÓN DE LA BASE

La Sentencia de 6 de julio de 2016 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 195/2015) señala que «no acertamos a comprender en qué medida ha podido perjudicarse su derecho frente a terceros por una reclamación judicial instada una semana después de la rectificación, pero que, en todo caso, se produce dentro de los plazos de modificación y comunicación a la Administración previstos en la LIVA o en el artículo 24 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA».

5.8. CRÉDITO CON GARANTÍA REAL

La Resolución de 29 de marzo de 2012 del TEAR de Andalucía (recl. 41-11320-2010) aborda un caso de reclamación económico-administrativa interpuesta por el destinatario de la rectificación contra la misma. El reclamante alega que se ha trabado embargo sobre un inmueble por lo que no procede la modificación de la base por impago ya que el crédito gozaría de garantía real.

El tribunal rechaza esta tesis que considera que el artículo 80.Cinco de la LIVA excluye la modificación en los casos en que el crédito goza de garantía real porque entiende que el crédito en el momento de nacer ha sido garantizado con una garantía real económicamente suficiente para ser cobrado. Se rechaza que exista garantía real, pues la anotación preventiva

de embargo no lo es, pues puede desaparecer como consecuencia de una tercería de dominio y porque económicamente puede no ser suficiente para el cobro del crédito (especialmente si hay cargas preferentes).

5.9. CRÉDITO DERIVADO DE CONTRATO DE ARRENDAMIENTO

La Resolución de 10 de enero de 2014 del TEAR de Andalucía (recl. 41-03992-2013) aborda el asunto de la modificación de la base imponible como consecuencia de un impago de rentas. Señala que «la reclamante, que interpone una acción judicial para el cobro total de lo adeudado, una vez que han transcurrido seis meses desde el devengo del IVA de la primera renta no pagada rectifica la totalidad de las facturas dejadas de pagar, es decir, comprendiendo la primera, en la que se ha cumplido el plazo de seis meses señalado en el artículo 80. Cuatro para poder realizar la rectificación, y las posteriores, respecto de las cuales no se ha cumplido dicho plazo.

Pues bien, consideramos que la rectificación realizada es incorrecta, pues no se trata de una operación con precio aplazado, sino de una operación de tracto sucesivo, por lo que la reclamante debe realizar la rectificación a los seis meses desde la producción del impago de la renta y comunicar la misma a la Administración».

5.10. OPERACIONES A PLAZOS Y CON PRECIO APLAZADO

La Resolución de 27 de junio de 2013 del TEAR de Andalucía (recl. 14-02152-2012) señala que en dos facturas en las que se hace constar que la forma de pago es «confirming 180 días FF» y «contado mediante cheque nominativo» no son operaciones a plazo, ni se trata de operaciones con precio aplazado. En el mismo sentido, la Resolución de 30 de junio de 2016 del TEAR de Andalucía (recl. 14-03197-2015) excluye la rectificación cuando en las facturas se hace constar pago al contado o a 90 o 180 días, o cuando la emisión de un pagaré para el pago de la factura es de fecha muy posterior al devengo y factura.

La Resolución de 21 de febrero de 2014 del TEAR de Andalucía (recl. 41-14106-2012) aborda la cuestión de los efectos de la minoración del plazo de un año a seis meses para las pequeñas empresas en relación con este tipo de operaciones. Recuerda el acuerdo que en el caso de operaciones con pago aplazado se atenderá al vencimiento de los pagos aplazados para computar el año de impago, siempre que el aplazamiento sea, como mínimo de un año.

Para solucionar esta cuestión para las empresas a las que es aplicable el plazo de seis meses distingue dos casos. Cuando el plazo de pago (diferencia entre la fecha de devengo y la fecha de vencimiento del pago) es superior a seis meses debe considerarse aplicable el plazo general de un año desde el devengo, y cuando el plazo de pago es inferior a seis meses, debe aplicarse el plazo de seis meses computado desde el devengo.

5.11. EN EL JUICIO CAMBIARIO SE ALEGA LA FALTA DE ENTREGA DE LAS MERCANCÍAS

En la Resolución de 26 de junio de 2014 el TEAR de Andalucía (recl. 21-01362-2013) no admite la alegación del reclamante de que como el deudor había alegado en el juicio cambiario la falta de entrega de las mercancías, no podría considerarse que se ha producido el devengo sino en la fecha de la sentencia del juicio cambiario. El sujeto pasivo consideraba que como el devengo se habría producido con la sentencia el plazo de un año para la rectificación por impago se inicia desde dicha fecha y no desde la emisión de la factura.

El tribunal rechaza este argumento señalando que el motivo no prosperó, el reclamante no lo aceptó y en el caso de que se hubiera probado que las mercancías no se habían entregado lo que procedería sería la rectificación por haber quedado sin efecto la operación y no la rectificación por impago del crédito.

5.12. DENUNCIA CRIMINAL CONTRA EL ADMINISTRADOR DE LA SOCIEDAD DEUDORA

La Resolución de 30 de octubre de 2013 del TEAR de Andalucía (recl. 14-02932-2013) señala que no existe reclamación judicial al deudor, como exige el artículo 80.Cuatro de la LIVA, pues se ha interpuesto una denuncia criminal por un presunto delito de estafa, pero esta no es una acción «para instar su cobro», sino una acción de exigencia de responsabilidades penales, que persigue la imposición de una pena para el presunto responsable. Por tanto, la modificación de la base imponible no es correcta.

5.13. CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS TRAS LA DECLARACIÓN DE LA MODIFICACIÓN

En el caso abordado en la Resolución de 30 de abril de 2014 del TEAR de Andalucía (recl. 14-03225-2013) confirma que la modificación no puede declararse en la declaración de un periodo (cuarto trimestre) anterior a la reclamación judicial y a la comunicación (primer trimestre del ejercicio siguiente, pues la declaración del cuarto trimestre no puede recoger hechos posteriores a la fecha de cierre del trimestre.

5.14. INCREMENTO DE CUOTAS A COMPENSAR PROCEDENTES DE PERIODOS ANTERIORES

La Resolución de 18 de diciembre de 2015 del TEAR de Andalucía (recl. 41-07818-2014) confirma una liquidación, ya que el sujeto pasivo, ante el impago de unos créditos, incrementó el saldo a compensar procedente de ejercicios anteriores en el importe de las cuotas no cobradas, puesto que no se ha dado cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 80 de la LIVA.

5.15. PÉRDIDA DE LA CONDICIÓN DE GRAN EMPRESA

La Resolución de 25 de septiembre de 2015 del TEAR de Andalucía (recl. 53-00907-2014) excluye la conclusión de la oficina gestora de que producida en el ejercicio del devengo una disminución del volumen de operaciones por debajo de 6.010.121,04 euros, tal minoración permite considerar que el plazo para la rectificación bajó de un año a seis meses, pues la seguridad jurídica exige determinar el plazo de rectificación con los datos que existían o eran conocidos al momento de emitirse la factura original.

5.16. RENOVACIÓN DE PAGARÉS

El artículo 80 de la LIVA establece que en el caso de operaciones a plazos o con pago aplazado, siempre que el periodo transcurrido entre el devengo del impuesto y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año, el cómputo del plazo sin cobro de la deuda (1 año o 6 meses) debe iniciarse una vez vencido el último o único pago. La ya citada Resolución de 25 de mayo de 2016 del TEAR de Andalucía (recl. 14-00080-2015) señala que la determinación de si la operación es una operación a plazos o con precio aplazado debe realizarse en el momento de la realización de la operación que origina la factura. Pero si la operación no era a plazos o con precio aplazado, pero el reclamante acepta una renovación de pagarés, tal renovación no convierte lo que no eran operaciones a plazos o con precio aplazado en operaciones a plazos o con precio aplazado. Aceptar este cambio supondría dejar a la voluntad del sujeto pasivo el cumplimiento de los plazos para la modificación, además de dificultar las gestiones para la rectificación de deducciones o el recobro de las cuotas de IVA.

5.17. EJECUCIÓN HIPOTECARIA

La Resolución de 30 de junio de 2016 del TEAR de Andalucía (recl. 41-02336-2015) excluye la posibilidad de que, dado que la ejecución hipotecaria de la garantía hipotecaria formalizada para garantizar el pago de la deuda no ha permitido al reclamante el cobro de la deuda pendiente, se pueda reabrir la posibilidad de rectificar o modificar la base imponible, pues el artículo 80 de la LIVA no recoge esta posibilidad.

5.18. CRÉDITOS DE ENTES PÚBLICOS

La Resolución de 26 de febrero de 2016 del TEAR de Andalucía (recl. 41-00470-205) analiza la rectificación de bases imponibles por impago de créditos contra entes públicos. Señala la resolución que la certificación que exige la norma es una certificación específica en la que debe constar que se emite a los efectos de lo dispuesto en el artículo 80 de la LIVA y que este certificado no puede sustituirse por un listado de facturas, ni por impresiones de pantallas de ordenador (aunque sea del ente público) que recogen las facturas pendientes de pago, sino que el ente público deudor debe conocer

que el emisor de la factura ha iniciado el procedimiento de rectificación a fin de que no efectúe el pago de la cuota de IVA y tenga conocimiento del cambio de acreedor que la rectificación de bases implica. Se señala que el reclamante ni siquiera ha acreditado que haya solicitado la emisión de los certificados específicos del artículo 80.Cuatro de la LIVA, sino que se limita a señalar la existencia de diferentes circunstancias que le impiden obtenerlos, pero no acredita la realidad de las mismas.

La Resolución de 26 de febrero de 2016 del TEAR de Andalucía (recl. 41-03471-2014) en un supuesto de modificación de bases por impago de deudas por un ente público señala que no procede tener en cuenta el plazo de 40 días de que dispone la Administración para pagar conforme a lo dispuesto en la Ley 15/2010, de 5 de julio, de lucha contra la morosidad, pues el artículo 80.Cuatro de la LIVA señala que los plazos de un año y seis meses sin cobro deben iniciarse el día del «devengo del impuesto repercutido» (en el caso de operaciones a plazo o con precio aplazado debe tenerse en cuenta el periodo transcurrido entre el devengo del impuesto repercutido y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año o seis meses).

La Resolución de 30 de octubre de 2015 del TEAR de Andalucía (recl. 11-01408-2014) anula una liquidación en la que no se admite una rectificación de bases al considerar no acreditada la remisión de la factura rectificativa. La anulación se debe a que se trata de un crédito impagado por un ente público que ha emitido el certificado de reconocimiento de deuda, sin que la oficina gestora haya realizado actuación alguna cerca del ente público sobre la recepción de la factura rectificativa.

5.19. CUESTIONES FORMALES

La Resolución de 13 de mayo de 2015 del TEAR de Andalucía (recl. 14-02746-2014) aborda dos cuestiones formales. La primera es la referida a que en el escrito de comunicación de la rectificación no se hace mención a que se trata de créditos que no están garantizados. La Resolución considera que la expresión que contiene el escrito de comunicación «que no se trata de un crédito excluido para ello» cubre las exigencias reglamentarias. La segunda cuestión es la relativa a que las facturas rectificativas no indican la fecha de las facturas rectificadas. Se considera que este defecto no impide el ejercicio de la función de control (además, se considera que esta cuestión debió poner de manifiesto con inmediatez a la presentación de la comunicación, no cuatro años más tarde).

6. FIJACIÓN PROVISIONAL (ART. 80.SEIS LIVA)

6.1. MODIFICACIÓN DE IVA A LA IMPORTACIÓN

La Resolución de 10 de noviembre de 2004 del TEAC (R. G. 00-01298-2004) resuelve sobre un supuesto de modificación del IVA a la importación, ya que admitida la declaración aduanera a libre práctica de un mercancía pese al carácter no definitivo de la base imponible, una vez que se conoce el dato definitivo, debe practicarse liquidación provisional con exigencia de intereses de demora.

Pues bien, señalamos nosotros que si la modificación de la base imponible fuera a la baja, indudablemente el importador tendría derecho a los intereses de demora a su favor, calculados sobre la base del ingreso efectuado. Y ello sin perjuicio, en su caso, de la rectificación de la deducción del IVA a la importación.

6.2. TIPO IMPOSITIVO

La ya citada Sentencia de 23 de septiembre de 2016 del TSJ de Andalucía (rec. núm. 322/2015) señala que estamos no ante una base cuyo devengo se produzca cuando ya estaba en vigor el nuevo tipo, sino ante una rectificación de bases por una operación cuyo IVA se devengó cuando se realizó el servicio. Por ello debe aplicarse el tipo vigente en el momento del devengo y no el vigente en el momento de la rectificación.