

Vocalía 8ª 1307/2010

Marginal: 70077530

Número : 1307/2010

Sala : Vocalía 8ª

Unificación Criterio : NO

Fecha : 17-01-2012

RESUMEN :

TEXTO COMPLETO :

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada (17/01/2012), en la reclamación económico-administrativa que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesta por **la entidad X, S.L.P.**, con **NIF ...**, y en su nombre y representación por **Don ...** con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra acuerdo de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de fecha 1 de marzo de 2010, en asunto relativo a liquidación provisional por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, periodo 09/2009, Cuantía 8.560,32 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO:

Con fecha 20 de octubre de 2009 fue presentada por la entidad interesada declaración liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al mes de septiembre de 2009, con un resultado de 331.554,45 euros a ingresar.

Con fecha 1 de octubre de 2009, la entidad presentó escrito por el que comunicaba a la Administración tributaria la modificación de bases imponibles como consecuencia de la situación concursal de la sociedad deudora **Y, S.L.** correspondientes a facturas rectificativas expedidas en el periodo septiembre de 2009, al amparo de lo previsto en los artículos 80.3 y 5 de la Ley 37/1992 y 24 del Real Decreto 1624/1992.

SEGUNDO:

Con fecha 17 de diciembre de 2009 fue notificada a la entidad, por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria propuesta de liquidación provisional por el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al período 09/2009, por importe de 8.408,28 euros por considerar que en los concursos tramitados por el procedimiento abreviado, como regla general, los plazos previstos en la Ley Concursal se reducen a la mitad (art.190 y 191), por lo que el plazo establecido en el arto 21.1.5º Ley Concursal para la comunicación de créditos en dichos concursos no es de un mes, sino de quince días, por ello, al haberse acordado en el Auto de declaración del concurso de la sociedad **Y, S.L.** que el mismo se tramitase por el procedimiento abreviado, en el llamamiento a los acreedores para que comunicasen sus créditos a la administración concursal se concedió, no el plazo de un mes, sino el de quince días desde la publicación de los edictos. En consecuencia, al haberse publicado en el BOE. el Auto de declaración del concurso de **Y, S.L.** el día 30 de julio de 2009, la modificación de la base imponible mediante la expedición de las facturas rectificativas de fecha 30 de septiembre de 2009 estaba fuera del plazo legal previsto y por tanto eran improcedentes, por lo que debían incrementarse la base imponible del IVA en operaciones interiores en 52.551,72 euros y 8.408,28 euros de cuota en el período septiembre de 2009.

TERCERO:

La entidad en fecha 23 de diciembre de 2009 presentó escrito de alegaciones en el registro de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, con número ..., en el que manifestó, en síntesis, que el plazo para llevar a cabo la modificación de la base imponible es de un mes a contar desde el día siguiente a la publicación en el Boletín Oficial del Estado del Auto del concurso. La Delegación Central de Grandes Contribuyentes después de rechazar la alegación anterior por considerar que si bien, el número 5º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley Concursal, fija que el llamamiento a los acreedores para que pongan en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos es de un mes a contar desde la publicación en el Boletín Oficial del Estado del auto de declaración de concurso, en los concursos tramitados por el procedimiento abreviado, como regla general, los plazos previstos en la Ley Concursal se reducen a la mitad (art.190 y 191), por lo que el plazo establecido en el arto 21.1.5º Ley Concursal para la comunicación de créditos en dichos concursos no es de un mes, sino de quince días, dicto liquidación provisional por el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al período septiembre de 2009, por importe de 8.408,28 euros de principal y 152,04 euros de intereses.

CUARTO:

Notificado el acuerdo anterior el 3 de marzo de 2010 y disconforme con el mismo, la entidad interesada formuló reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central el 18 de marzo de 2010. Puesto de manifiesto el expediente para alegaciones, estas fueron realizadas mediante escrito en el que solicita la anulación del acuerdo recurrido, manifestando para ello, en síntesis, que la norma fiscal fija un criterio en el artículo 80.tres de la Ley del IVA para la determinación del plazo para llevar a cabo la modificación de la Base imponible, es decir de un mes, lo cual no permite otras interpretaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO:

Concurren en la presente reclamación los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo que son presupuesto para su admisión a trámite en el que la cuestión planteada consiste en determinar cual es el plazo para llevar a cabo la modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido en el supuesto de que el deudor sea declarado en concurso de acreedores.

SEGUNDO:

La Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, Ley 37/1992, de 28 de diciembre, delimita la cobertura legal del empresario o profesional para minorar los efectos tributarios adversos de los créditos incobrables. El artículo 80 de esta Ley y el 24 de su Reglamento aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre establecen los supuestos y condiciones de modificación de la base imponible.

Concretamente, el artículo 80 en su punto tres, en la redacción dada por la Ley 62/2003, de Presupuestos Generales del estado para 2003, regula la modificación de la base imponible en el supuesto en que el deudor sea declarado en concurso de acreedores, estableciendo que "La base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso. La modificación, en su caso, no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo máximo fijado en el número 5 del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

Sólo cuando por cualquier causa se sobresea el expediente del concurso de acreedores, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente."

Por su parte, la directiva del Impuesto sobre el Valor Añadido a nivel comunitario, Directiva 2006/112/CE, en este punto no armonizado, señala en su artículo 90:

«1. En los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados Miembros determinen.

2. En los casos de impago total o parcial, los Estados Miembros podrán no aplicar lo dispuesto en el apartado 1."

Es por ello, que la referencia normativa a las directivas de aplicación sean prescindibles, en este caso, por su falta de regulación armonizada.

TERCERO:

Por su parte el artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, establece que: "1. El auto de declaración de concurso contendrá los siguientes pronunciamientos:

1. El carácter necesario o voluntario del concurso, con indicación, en su caso, de que el deudor ha solicitado la liquidación.

2. Los efectos sobre las facultades de administración y disposición del deudor respecto de su patrimonio, así como el nombramiento y las facultades de los administradores concursales.

3. En caso de concurso necesario, el requerimiento al deudor para que presente, en el plazo de 10 días a contar desde la notificación del auto, los documentos enumerados en el artículo 6

4. En su caso, las medidas cautelares que el juez considere necesarias para asegurar la integridad, la conservación o la administración del patrimonio del deudor hasta que los administradores concursales acepten el cargo.

5. El llamamiento a los acreedores para que pongan en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos, en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la publicación en el "Boletín Oficial del Estado" del auto de declaración de concurso, conforme a lo dispuesto en el artículo 23.

6. La publicidad que haya de darse a la declaración de concurso.

7. En su caso, la decisión sobre la formación de pieza separada, conforme a lo dispuesto en el artículo 77.2 en relación con la disolución de la sociedad de gananciales.

8. En su caso, la decisión sobre la procedencia de aplicar el procedimiento especialmente simplificado a que se refiere el capítulo II del título VIII de esta Ley.

2.".

En relación a la publicación del auto de declaración de concurso, el artículo 23. de la Ley Concursal señala:

"1. La publicidad de la declaración de concurso, así como de las restantes notificaciones, comunicaciones y trámites del procedimiento, se realizará preferentemente por medios telemáticos, informáticos y electrónicos, en la forma que reglamentariamente se determine, garantizando la seguridad y la integridad de las comunicaciones.

El extracto de la declaración de concurso se publicará, con la mayor urgencia y de forma gratuita, en el *Boletín Oficial del Estado*, y contendrá únicamente los datos indispensables para la identificación del concursado, incluyendo su NIF, el juzgado competente, el número de autos, el plazo establecido para la comunicación de los créditos, el régimen de suspensión o intervención de facultades del concursado y la dirección electrónica del Registro Público Concursal donde se publicarán las resoluciones que traigan causa del concurso.

2. En el mismo auto de declaración del concurso o en resolución posterior, el juez, de oficio o a instancia de interesado, podrá acordar cualquier publicidad complementaria que considere imprescindible para la efectiva difusión de los actos del concurso.

3.".

CUARTO:

Con el fin de reducir tiempos y costes del proceso concursal, se prevé que el juez podrá aplicar el procedimiento abreviado.

Así el artículo 190 de la Ley Concursal establece que:

"1. El juez aplicará un procedimiento especialmente simplificado cuando el deudor sea una persona natural o persona jurídica que, conforme a la legislación mercantil, esté autorizada a presentar balance abreviado y, en ambos casos, la estimación inicial de su pasivo no supere 10.000.000 de euros.

2. En cualquier momento de la tramitación de un concurso ordinario en el que quede de manifiesto la concurrencia de los requisitos mencionados en el apartado anterior, el juez del concurso ordenará, de oficio o a instancia de parte, la conversión al procedimiento abreviado sin retrotraer las actuaciones practicadas hasta entonces. También podrá, con idénticos presupuestos y efectos,

ordenar la conversión inversa cuando quede de manifiesto que en un procedimiento abreviado no concurre alguno de los requisitos exigidos."

Por su parte el artículo 191 señala que:

"1. Con carácter general, acordado el procedimiento abreviado, los plazos previstos en esta Ley se reducirán a la mitad, redondeada al alza si no es un número entero, salvo aquellos que, por razones especiales, el juez acuerde mantener para el mejor desarrollo del procedimiento.

En todo caso, el plazo para la presentación del informe por la administración concursal será de un mes a contar desde la aceptación del cargo y sólo podrá autorizarse una prórroga por el juez del concurso no superior a quince días.

2. En el procedimiento abreviado la administración concursal estará integrada por un único miembro de entre los previstos en el punto 3 del apartado 2 del artículo 27, salvo que el juez, apreciando en el caso motivos especiales que lo justifiquen, resolviera expresamente lo contrario."

QUINTO:

Señalar con carácter previo a entrar a resolver la cuestión que se suscita, que los criterios que reiteradamente ha señalado la doctrina Jurisprudencial que deben seguirse para la aplicación de las normas jurídicas al caso concreto son, que la interpretación de los preceptos positivos debe ser obtenida, no sólo de la letra estricta del texto legal, sino teniendo en cuenta su sentido lógico, que busca el espíritu y sentido, así como la finalidad de la Ley (STS de 24 enero 1970 Sentencia de 14 octubre 1965 27 noviembre 19475 junio 1945, entre otras), que si bien en materia de interpretación de las normas legales es preciso partir de la literalidad de su texto, no puede menos de tenerse en cuenta el valor de resultado, a fin de que tal interpretación conduzca a una consecuencia racional en el orden lógico y por ello habrá que acudir al elemento sistemático (23 de marzo de 1950), y que los Tribunales, al aplicar las leyes, deben atender a las reglas de hermenéutica que aconseja la conexión de todos los preceptos legislativos que traten la cuestión a resolver, indagando y armonizando el espíritu de un artículo en combinación con los demás del mismo cuerpo legal que haya de aplicarse, porque es el modo adecuado de que el juzgador puede disponer para completar y aquilatar la interpretación de cada norma por el significado total del ordenamiento jurídico (sentencias de 23 de junio de 1940 y 1 de junio de 1968).

SEXTO:

En relación con la cuestión planteada, debe señalarse que la modificación del artículo 80.Tres de la Ley 37/1992, en la redacción establecida por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre tuvo por objeto, según reza la exposición de motivos de la Ley, la adaptación "...a los términos de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal". Es por ello que, a juicio de este Tribunal, la interpretación que debe darse al precepto anteriormente transcrito debe atender no tanto a la literalidad de la norma (que alude exclusivamente al artículo 21.5) sino a su finalidad. En este sentido, el hecho que la Ley permita

modificar la base imponible únicamente hasta el límite máximo para presentar documentos justificativos de los créditos por parte de los acreedores en los procedimientos concursales tiene por objeto que en ningún caso el pasivo común pueda verse alterado posteriormente dando lugar a la invalidación de decisiones ya adoptadas. En otras palabras el objeto y fin de la Ley es que tras el plazo fijado posterior a la publicación del auto concursal no existan alteraciones en los créditos determinados con independencia del procedimiento concursal utilizado, general o abreviado, por lo que deberá estarse al plazo máximo de cada procedimiento. De otro modo se distorsionaría no sólo el sentido de la Ley sino el propio procedimiento concursal adicionando nuevos créditos a la masa después de finalizado el plazo para ello toda vez que de conformidad con el artículo 49 de la Ley Concursal "Declarado el concurso, todos los acreedores del deudor, ordinarios o no, cualesquiera que sean su nacionalidad y domicilio, quedarán de derecho integrados en la masa pasiva del concurso, sin más excepciones que las establecidas en las leyes" y el artículo 76 "Constituyen la masa activa del concurso los bienes y derechos integrados en el patrimonio del deudor a la fecha de la declaración de concurso...".

SEPTIMO:

Por otra parte y en contra de lo que señala el obligado tributario, el plazo de un mes para la modificación de la base imponible no se fija en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido de forma específica, sino por remisión a la Ley Concursal, precisamente para que se produzca la necesaria coordinación entre ambos.

En este sentido las Sentencias de los Juzgados Mercantiles de Oviedo de 11 de septiembre de 2007 y de Córdoba de 2 de junio de 2005 establecen que:

"Seguidamente el arto 80 apartado tres de la Ley del IVA establece un límite preclusivo en el tiempo para que el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto lleve a cabo la rectificación que nos ocupa, límite que se hace coincidir con el fijado en la Ley Concursal a los acreedores para la comunicación de sus créditos. Siendo ello así la razón para introducir tal restricción no puede ser otra que la de acomodar el necesario ajuste bilateral del impuesto del IVA al desarrollo del procedimiento concursal, y más concretamente al mecanismo de comunicación de créditos. De esta manera el acreedor que rectifique su factura optando así por esta vía -con el resultado de minorar su base imponible- deberá hacerlo en tiempo hábil para insinuar en el concurso su crédito sin IVA"

Si el plazo para la modificación de la base imponible ha de ser el de la comunicación de créditos en el proceso concursal, lo lógico que en el cómputo de aquél se sigan las mismas reglas que en el cómputo de éste. En este sentido no puede aceptarse la alegación de la entidad interesada de que la jurisprudencia y la doctrina administrativa explícitamente fijan el plazo para la modificación en un mes, como la sentencia 221/2009 de 25 de septiembre, de la Audiencia Provincial de Cuenca y las consultas V2496-08 y V2502-09 de la Dirección General de Tributos, dado que en ambos casos no se refieren a los posibles plazos en caso de procedimiento abreviado.

OCTAVO:

Una vez establecido que en caso de procedimiento abreviado la modificación de la base imponible

debe realizarse en sus plazos, es necesario determinar cuales son estos. En este sentido, si bien en los concursos tramitados por el procedimiento abreviado, como es el caso analizado, como regla general, los plazos previstos en la Ley Concursal se reducen a la mitad (artículo 190 y 191), por lo que el plazo establecido en el arto 21.1.5 de Ley Concursal para la comunicación de créditos en dichos concursos no es de un mes, sino de quince días, debe tenerse en cuenta que el juez podrá acordar otros plazos para el mejor desarrollo del procedimiento (artículo 190), plazo que en relación al llamamiento a los acreedores para que pongan en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos deberá figurar en el extracto de la declaración de concurso que se publicará en el *Boletín Oficial del Estado*.

NOVENO:

Por tanto, dependiendo de si el procedimiento concursal tiene el carácter de "abreviado" o "general", circunstancia que, de acuerdo con la Ley Concursal, debe constar en el Auto de Declaración de Concurso, existirán dos plazos diferentes para la modificación de la Base Imponible del IVA:

a) Procedimiento general:

- la modificación, en su caso, no puede efectuarse después de transcurrido el plazo máximo de un mes desde la publicación en el *Boletín Oficial del Estado* de la declaración del concurso a que se refiere el artículo 231.1.5º de la Ley 22/2003.

b) Procedimiento "abreviado":

- El plazo máximo de un mes anterior, a contar desde la última de las publicaciones de la declaración del concurso a que se refiere la Ley 22/2003 en su artículo 231.1.5º se vería reducido a la mitad, según la aplicación del artículo 191 de la Ley Concursal, salvo que el juez hubiera fijado otro, que en todo caso deberá figurar en el extracto de la declaración de concurso que se publica en el *Boletín Oficial del Estado*. En este último caso, la publicación en el *Boletín Oficial del Estado* deberá constar en el expediente de gestión.

En consecuencia, al haberse publicado en el *Boletín Oficial del Estado* el Auto de declaración del concurso de **Y, S.L.** el día 30 de julio de 2009, fijando un plazo de quince días para la comunicación de los créditos por parte de los acreedores, el plazo finalizó el día 18 de septiembre de 2009, por lo que la modificación de la base imponible mediante la expedición de las facturas rectificativas de fecha 30 de septiembre de 2009 están fuera del plazo legal previsto y por tanto son improcedentes. Por ello procede confirmar la liquidación impugnada.

Por lo expuesto

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, vista la reclamación económico-administrativa interpuesta por **la entidad X, S.L.P.**, con **NIF...**, contra acuerdo de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de fecha 1 de marzo de 2010, en asunto relativo a liquidación provisional por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, periodo 09/2009, Cuantía 8.560,32 euros, **ACUERDA:** Desestimarla, confirmando el acto de gestión impugnado.