Criterio **1** de **1** de la resolución: **00/07774/2024/00/00**

Calificación: **No vinculante**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **22/09/2026**

Asunto:
IVA. Modificación de la base imponible. Plazo de remisión de la factura rectificativa al destinatario de las operaciones y, en su caso, a la administración concursal.

Criterio:
Si bien la expedición y remisión de las facturas al destinatario de las operaciones en los supuestos de modificación de la base imponible a que se refiere el artículo 80 de la Ley del IVA es un requisito esencial y sustantivo para ejercer el derecho a minorar la base imponible, el plazo para efectuar dicha remisión es un requisito de carácter formal.

En consecuencia, el envío de una factura rectificativa fuera del plazo reglamentario solo puede privar al sujeto pasivo del derecho a la modificación de la base imponible si se acredita un perjuicio económico para la Hacienda Pública o la existencia de una conducta fraudulenta o abusiva.

Criterio relevante aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante de acuerdo con el artículo 239 LGT.

Referencias normativas:
Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
80
RD 1624/1992 Reglamento Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
24.1

Conceptos:
Base imponible: modificación
Envío/remisión
Facturas y/o documentos sustitutivos
Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
Obligaciones formales
Plazos
Requisitos

Texto de la resolución: (Ver en nueva pestaña o ventana)

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 22 de septiembre de 2026

PROCEDIMIENTO: 00-07774-2024-00

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA

NATURALEZA: RECLAMACIÓN ÚNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **XZ**, SA - …

REPRESENTANTE: … - …

En MADRID, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal ha tenido entrada la reclamación económico-administrativa 00/07774/2024, interpuesta el 6 de noviembre de 2024 contra la resolución con liquidación provisional con referencia REFERENCIA_1, dictada por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (Agencia Estatal de Administración Tributaria), relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, periodo 11/2023.

SEGUNDO.- En relación con la entidad **XZ** SA, el 16 de mayo de 2024 se inicia un procedimiento de comprobación limitada por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, periodo 11/2023.

Notificada propuesta de liquidación provisional y trámite de alegaciones, el 1 de octubre de 2024 se dicta resolución con liquidación provisional, de la que resulta una deuda tributaria de 414.505,84 euros.

La regularización consiste en el aumento de bases imponibles y cuotas devengadas, derivada de la inadmisión de la modificación de bases imponibles practicada en virtud del artículo 80.Tres de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, respecto de operaciones realizadas con la entidad **QR** SAU. La causa de la inadmisión es la remisión de las facturas rectificativas al deudor y al administrador concursal, requisito previsto en el artículo 24.1 del Real Decreto 1624/1992, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, con posterioridad al transcurso del plazo de remisión de facturas previsto en el artículo 18 del Real Decreto 1619/2012, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y una vez iniciado el procedimiento de comprobación limitada.

Asimismo, respecto de determinadas facturas emitidas a **QR** SAU que documentan operaciones de tracto sucesivo, se comprueba que el devengo del impuesto, que se produce con la exigibilidad del precio conforme al artículo 75.Uno.7.º de la Ley 37/1992, es posterior a la fecha del auto de declaración de concurso de la citada entidad. Como consecuencia, no se admite la modificación de bases imponibles en los términos previstos en el artículo 80.Tres de la Ley del Impuesto, sin que por otra parte se cumplan los requisitos establecidos para realizar la modificación al amparo de lo dispuesto en el artículo 80.Cuatro de la citada ley.

La liquidación se notifica a la entidad el 9 de octubre de 2024.

TERCERO.- Disconforme con la liquidación provisional descrita en el antecedente anterior, el 6 de noviembre de 2024 la entidad interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

Formalizado el trámite de puesta de manifiesto del expediente administrativo, el 4 de marzo de 2025 la entidad formula las siguientes alegaciones:

- No se ha incumplido obligación alguna que precluya el derecho a modificar la base imponible ejercido a través de la emisión de las facturas rectificativas.

- La remisión de las facturas rectificativas al administrador concursal transcurrido el plazo general del reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación no debe tener como efecto la pérdida del derecho a modificar la base imponible y rectificar la repercusión del IVA: conculcación del principio de neutralidad.

- El requisito de la rectificación de la factura y de su remisión al deudor tiene por objeto que este último tenga conocimiento de ello a efectos de la regularización de la deducción inicialmente practicada, si bien su incumplimiento no debe impedir el derecho a la modificación de la base imponible y a la recuperación del IVA, pues se verían quebrados los principios de neutralidad y de proporcionalidad.

- Aplicación del principio del efecto directo vertical del artículo 90.1 de la Directiva del IVA: sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 1 de junio de 2020, asunto C-146/19, SCT.

- Obligación del deudor de proceder a la rectificación de la deducción de las cuotas cuya repercusión fue rectificada: su incumplimiento no impide reconocer el derecho a la modificación de la base imponible.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Conformidad a Derecho de la liquidación provisional impugnada.

TERCERO.- Como se expone en los antecedentes de hecho, la Administración tributaria ha considerado improcedente la modificación de la base imponible practicada por la entidad en virtud del artículo 80.Tres de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido. La causa de la inadmisión es la remisión de las facturas rectificativas al deudor y al administrador concursal, requisito previsto en el artículo 24.1 del Real Decreto 1624/1992, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, con posterioridad al transcurso del plazo de remisión de facturas previsto en el artículo 18 del Real Decreto 1619/2012,

por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y una vez iniciado el procedimiento de comprobación limitada.

La entidad reclamante se opone exclusivamente a la causa de regularización citada.

A efectos de decidir sobre la cuestión planteada, acudimos en primer lugar al artículo 80 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, regulador de la modificación de la base imponible, que dispone en su apartado Tres (redacción dada por Ley 28/2014):

> *"Tres. La base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso. La modificación, en su caso, no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo de dos meses contados a partir del fin del plazo máximo fijado en el número 5.º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.*
>
> *Solo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas expresadas en el artículo 176.1, apartados 1.º, 4.º y 5.º de la Ley Concursal, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente."*

El referido artículo 21.1.º de la Ley 22/2003, Concursal, recoge entre el contenido del auto de declaración de concurso 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. En los mismos términos se pronuncia el artículo 28.1.4.º del Real Decreto Legislativo 1/2020, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal.

En cuanto al desarrollo reglamentario del anterior precepto, el artículo 24 del Real Decreto 1624/1992, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece:

> *"1. En los casos a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto, el sujeto pasivo estará obligado a expedir y remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, en la forma prevista en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. En los supuestos del apartado tres del artículo 80 de la Ley del Impuesto, deberá expedirse y remitirse asimismo una copia de dicha factura a la administración concursal y en el mismo plazo.*
>
> *La disminución de la base imponible o, en su caso, el aumento de las cuotas que deba deducir el destinatario de la operación estarán condicionadas a la expedición y remisión de la factura que rectifique a la anteriormente expedida. 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.*
>
> *2. La modificación de la base imponible cuando se dicte auto judicial de declaración de concurso del destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto, así como en los demás casos en que los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas sean total o parcialmente incobrables, se ajustará a las normas que se establecen a continuación:*
>
> *a) Quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:*
>
> *1.º Las operaciones cuya base imponible se pretenda rectificar deberán haber sido facturadas y anotadas en el libro registro de facturas expedidas por el acreedor en tiempo y forma.*
>
> *2.º El acreedor tendrá que comunicar por vía electrónica, a través del formulario disponible a tal efecto en la sede electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en el plazo de un mes contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, la modificación de la base imponible practicada, y hará constar que dicha modificación no se refiere a créditos garantizados, afianzados o asegurados, a créditos entre personas o entidades vinculadas, ni a operaciones cuyo destinatario no está establecido en el territorio de aplicación del Impuesto ni en Canarias, Ceuta o Melilla, en los términos previstos en el artículo 80 de la Ley del Impuesto y, en el supuesto de créditos incobrables, que el deudor no ha sido declarado en concurso o, en su caso, que la factura rectificativa expedida es anterior a la fecha del auto de declaración del concurso.*
>
> *A esta comunicación deberán acompañarse los siguientes documentos, que se remitirán a través del registro electrónico de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria:*
>
> *a') La copia de las facturas rectificativas, en las que se consignarán las fechas de expedición de las correspondientes facturas rectificadas.*
>
> *b') En el supuesto de créditos incobrables, los documentos que acrediten que el acreedor ha instado el cobro del crédito mediante reclamación judicial al deudor o mediante requerimiento notarial.*
>
> *c') En el caso de créditos adeudados por Entes públicos, el certificado expedido por el órgano competente del Ente público deudor a que se refiere la condición 4.ª de la letra A) del apartado cuatro del artículo 80 de la Ley del Impuesto.*
>
> *b) En caso de que el destinatario de las operaciones tenga la condición de empresario o profesional:*
>
> *1.º Deberá comunicar por vía electrónica, a través del formulario disponible a tal efecto en la sede electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas que le envíe el acreedor, y consignará el importe total de las cuotas rectificadas incluidas, en su caso, el de las no deducibles, en el mismo plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación a que se refiere el número siguiente. El incumplimiento de esta obligación no impedirá la modificación de la base imponible por parte del acreedor, siempre que se cumplan los requisitos señalados en el párrafo a).*
>
> *2.º Además de la comunicación a que se refiere el número anterior, en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se hayan recibido las facturas rectificativas de las operaciones, el citado destinatario deberá hacer constar el importe total de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducidas.*
>
> *3.º Tratándose del supuesto previsto en el artículo 80.Tres de la Ley del Impuesto, las cuotas rectificadas deberán hacerse constar:*
>
> *a') En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los períodos en que se hubiera ejercitado el derecho a la deducción de las cuotas soportadas.*
>
> *b') Como excepción a lo anterior, en la declaración-liquidación relativa a hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso regulada en el artículo 71.5 del presente Reglamento cuando:*
>
> *a'') El destinatario de las operaciones no tuviera derecho a la deducción total del impuesto y en relación con la parte de la cuota rectificada que no fuera deducible.*

b") El destinatario de las operaciones tuviera derecho a la deducción del impuesto y hubiera prescrito el derecho de la Administración Tributaria a determinar la deuda tributaria del periodo de liquidación en que se hubiera ejercitado el derecho a la deducción de las cuotas soportadas que se rectifican.

4.º La rectificación o rectificaciones deberán presentarse en el mismo plazo que la declaración-liquidación correspondiente al período en que se hubieran recibido las facturas rectificativas.

En el caso de que el destinatario de las operaciones se encuentre en concurso, las obligaciones previstas en los números anteriores recaerán en el mismo o en la administración concursal, en defecto de aquél, si se encontrara en régimen de intervención de facultades y, en todo caso, cuando se hubieren suspendido las facultades de administración y disposición.

c) Cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional, la Administración tributaria podrá requerirle la aportación de las facturas rectificativas que le envíe el acreedor.

d) La aprobación del convenio de acreedores, en su caso, no afectará a la modificación de la base imponible que se hubiera efectuado previamente.

(...)."

Conviene tener en cuenta que el artículo 80 de la Ley del Impuesto tiene su fundamento en el artículo 90 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del IVA (anterior artículo 11 parte C, apartado 1 de la Sexta Directiva), que dispone:

"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."

Cabe asimismo hacer referencia al artículo 273 de la misma Directiva, que establece:

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

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

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, TJUE en lo sucesivo, ha examinado en reiteradas ocasiones este precepto. En este sentido, se puede citar, entre otras, la sentencia de 8 de mayo de 2019, asunto C-127/2018, A-PACK CZ, en la que señala (el subrayado es nuestro):

"17. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112, que contempla los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación que dé lugar al pago quede formalizada, obliga a los Estados miembros a reducir la base imponible y, en consecuencia, el importe del IVA adeudado por el sujeto pasivo cuando, después de haberse formalizado una operación, el sujeto pasivo no percibe una parte o la totalidad de la contrapartida. Esa disposición constituye la expresión de un principio fundamental de la Directiva 2006/112 según el cual la base imponible está constituida por la contraprestación realmente recibida y cuyo corolario consiste en que la Administración tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo (véase, en particular, la sentencia de 6 de diciembre de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, apartado 29 y jurisprudencia citada).

18. Es cierto que el apartado 2 del artículo 90 de dicha Directiva permite a los Estados miembros no aplicar la mencionada regla en los casos de impago total o parcial del precio de la operación.

19. No obstante, como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, esta facultad de establecer excepciones, en los casos de impago total o parcial, se basa en la idea de que, en determinadas circunstancias y por razón de la situación jurídica que exista en el Estado miembro de que se trate, el impago de la contraprestación puede ser de difícil verificación o bien meramente provisional (véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de julio de 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, apartado 18; de 23 de noviembre de 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, apartado 17, y de 22 de febrero de 2018, T 2, C 396/16, EU:C:2018:109, apartado 37).

20. De ello se deduce que el ejercicio de dicha facultad de establecer excepciones debe estar justificado con el fin de que las medidas adoptadas por los Estados miembros para su aplicación no trastornen el objetivo de armonización fiscal perseguido por la Directiva 2006/112 (véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de julio de 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, apartado 18; de 23 de noviembre de 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, apartado 18, y de 22 de febrero de 2018, T 2, C-396/16, EU:C:2018:109, apartado 38) y que no puede permitir a estos excluir pura y simplemente la reducción de la base imponible del IVA en casos de impago (véase, en este sentido, la sentencia de 23 de noviembre de 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, apartados 20 y 21).

21. La interpretación teleológica del artículo 90, apartado 2, de la Directiva 2006/112 confirma esta conclusión. En efecto, si bien resulta pertinente que los Estados miembros puedan hacer frente a la incertidumbre inherente al impago de una factura o al carácter definitivo del mismo, dicha facultad de introducir excepciones no puede extenderse más allá de esa incertidumbre, y en particular a la cuestión de si, en caso de impago, puede no efectuarse una reducción de la base imponible (sentencias de 23 de noviembre de 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, apartado 22, y de 22 de febrero de 2018, T 2, C-396/16, EU:C:2018:109, apartado 40).

22. Por otro lado, admitir la posibilidad de que los Estados miembros excluyan cualquier reducción de la base imponible del IVA iría contra el principio de neutralidad del IVA, del que se desprende en particular que, en su condición de recaudador de impuestos por cuenta del Estado, el empresario debe liberarse por entero de la carga del impuesto debido o abonado en el marco de sus actividades económicas a su vez sujetas a IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 23 de noviembre de 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, apartado 23)."

De lo anterior se desprenden varias conclusiones. En primer lugar, que la Directiva permite que los Estados miembros no apliquen la reducción de la base imponible en los supuestos de impago (total o parcial), por lo que los sujetos pasivos, en tal caso, no tienen un derecho a la reducción basándose en ese artículo. En segundo lugar, que, sin embargo, ese precepto no permite que los Estados miembros excluyan esa reducción pura y simplemente, sino que tan sólo pueden hacerlo en aquellas situaciones en las que concurre la incertidumbre propia del impago.

Por otro lado, el artículo 90, apartado 1, y 273 de la Directiva del IVA confieren a los Estados miembros un margen de apreciación, en particular, en cuanto a las formalidades que los sujetos pasivos deben cumplir ante las autoridades tributarias a efectos de proceder a una reducción de la base imponible, teniendo como límite que estas condiciones y obligaciones impuestas a los obligados tributarios por los Estados miembros afecten lo menos posible a los objetivos y a los principios de la Directiva 2006/112 de manera que no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA. Así se desprende de la sentencia de 15 de octubre de 2020, asunto C-335/19, apartados 23 y 24, sentencia de 6 de diciembre de 2018, Tratave, C-672/17, apartados 32 y 33, o la de 11 de junio de 2020, SCT, asunto C-146/19. Se señala en esta última (el subrayado vuelve a ser nuestro):

> *"33. A este respecto, es preciso señalar que, con arreglo al artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.*
>
> *34. Por otra parte, en virtud del artículo 273 de esta Directiva, los Estados miembros podrán establecer las obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que, en particular, no se utilice esta facultad para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3 de la citada Directiva.*
>
> *35. Dado que las disposiciones de los artículos 90, apartado 1, y 273 de la Directiva IVA, aparte de los límites que fijan, no precisan ni las condiciones ni las obligaciones que los Estados miembros pueden establecer, tales disposiciones confieren a estos un margen de apreciación, en particular, en cuanto a las formalidades que los sujetos pasivos deben cumplir ante las autoridades tributarias de dichos Estados a efectos de proceder a una reducción de la base imponible (sentencia de 6 de diciembre de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, apartado 32 y jurisprudencia citada).*
>
> *36. No obstante, las medidas para evitar fraudes o evasiones fiscales, en principio, solo pueden constituir una excepción al cumplimiento de las normas relativas a la base imponible dentro de los límites estrictamente necesarios para alcanzar este objetivo específico. En efecto, deben afectar lo menos posible a los objetivos y a los principios de la Directiva del IVA y, por tanto, no pueden ser utilizadas de forma que afecten negativamente a la neutralidad del IVA (sentencia de 6 de diciembre de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, apartado 33 y jurisprudencia citada).*
>
> *37. Por consiguiente, es preciso que las formalidades que los sujetos pasivos deben cumplir para ejercitar, ante las autoridades tributarias, el derecho a reducir la base imponible del IVA se limiten a las que permitan acreditar que, después de haberse convenido una transacción, una parte o la totalidad de la contraprestación no ha sido definitivamente percibida. Corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar que las formalidades exigidas por el Estado miembro de que se trate cumplen este requisito (sentencia de 6 de diciembre de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, apartado 34 y jurisprudencia citada)."*

CUARTO.- Amparada, conforme a lo expuesto, por la normativa y la jurisprudencia comunitaria, la fijación por parte de los Estados miembros de formalidades que los sujetos pasivos deben cumplir ante las autoridades tributarias a efectos de proceder a una reducción de la base imponible, se reconoce asimismo un límite a dichas formalidades, dirigido a que afecten lo menos posible a los objetivos y a los principios de la Directiva 2006/112 y, en particular, a que de su utilización no derive el cuestionamiento de la neutralidad del IVA.

En el presente caso, no se cuestiona el cumplimiento del plazo para modificar la base imponible conforme al artículo 80.Tres de la Ley 37/1992; habiéndose publicado en el BOE el …de …de 2023 el auto de declaración de concurso del destinatario de las operaciones, de fecha … de septiembre de 2023, la expedición de las facturas rectificativas se realiza en fechas 27, 28 y 30 de noviembre de 2023.

No obstante, la remisión de las facturas rectificativas al destinatario de las operaciones y a la administración concursal, condición exigida por el apartado 1 del artículo 24 del Reglamento del Impuesto para modificar la base imponible, se realiza por parte de la entidad el 24 de mayo de 2024, con prueba de entrega del envío de 28 de mayo de 2024, una vez iniciado el procedimiento de comprobación limitada y transcurrido el plazo de remisión previsto en el artículo 18 del Real Decreto 1619/2012, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, que establece:

> *"La obligación de remisión de las facturas que se establece en el artículo 17 deberá cumplirse en el mismo momento de su expedición o bien, cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se haya producido el devengo del Impuesto correspondiente a la citada operación o en el caso de las operaciones acogidas al régimen especial del criterio de caja o de facturas rectificativas antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hubiera realizado la operación o se hubiera expedido la factura respectivamente."*

Así, se hace constar en la liquidación que "*la fecha límite de remisión al concursado y a su administración concursal de las facturas rectificativas (...), de fechas 27, 28 y 30 de noviembre de 2023, fue el 16 de diciembre de 2023"*.

En sus alegaciones, la entidad reclamante reconoce que la remisión de las facturas rectificativas a la administración concursal y la acreditación de su envío a esta última, si bien se realizó, lo fue transcurrido el plazo general que recoge el artículo 18 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, sin embargo, considera que el retraso en el cumplimiento de este plazo no es, en modo alguno y de acuerdo con las normas y requisitos que por especialidad dispone el número 2 del artículo 24 del Reglamento del IVA, circunstancia que prevenga la modificación de la base imponible o que la despoje de su plena efectividad. Añade que el citado retraso no debe impedir el derecho a la modificación de la base imponible y a la recuperación del IVA, pues se verían quebrados los principios de neutralidad y de proporcionalidad, destacando que ha cumplido escrupulosamente con los requisitos sustantivos que la habilitan para su ejercicio, además de las restantes formalidades.

Este Tribunal Central ha establecido en resolución de 21 de mayo de 2026 (00/06614/2024) que, conforme a la sentencia del Tribunal Supremo de 31 de marzo de 2025 (recurso 932/2023), el requisito reglamentario de expedición y remisión de una factura rectificativa al destinatario de las operaciones, recogido en el artículo 24 del Reglamento del IVA, se configura como una obligación de la que depende la neutralidad de la operación en la medida en que es precisamente la que hace surgir en el destinatario la obligación de proceder a la rectificación de las cuotas en los términos del artículo 114 de la Ley del IVA, de forma que es consustancial al mecanismo de funcionamiento del IVA y no un mero requisito formal sin trascendencia. Dispone la resolución en su fundamento de derecho octavo:

> *OCTAVO.- (...) Sobre la cuestión alegada se ha pronunciado el Tribunal Supremo en sentencia de 31 de marzo de 2025 (recurso 932/2023), en la que se analiza el requisito reglamentario de expedición y remisión de las facturas al destinatario de las operaciones recogido en el artículo 24 del Reglamento del Impuesto, entendiendo el Tribunal que se configura como una obligación de la que depende la neutralidad de la operación en la medida en que es precisamente la que hace surgir en el destinatario la obligación de proceder a la rectificación de las cuotas en los términos del artículo 114 LIVA, de forma que es consustancial al mecanismo de funcionamiento del IVA y no un mero requisito formal sin trascendencia.*

Dispone la sentencia citada:

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

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

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

En este extremo la liquidación recurrida es conforme a derecho en cuanto no vulnera el principio de neutralidad impositiva, ya que el requisito incumplido -remisión al deudor de las facturas rectificativas- no es un mero requisito formal, sino un requisito sustancial e inherente a la propia dinámica del funcionamiento del sistema impositivo del IVA. El artículo 24.1 RIVA establece una condición para proceder a la reducción de la base imponible consistente en que se acredite, por el sujeto pasivo, la emisión y remisión de la factura rectificativa.

Esa condición se concibe como el modo de ejercicio de un derecho. De tal manera que su incumplimiento determina que el recurrente no puede ejercer la rectificación de las cuotas repercutidas de IVA al deudor en facturas anteriormente giradas y que han resultado incobrables.

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

En esta línea se pronuncia el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia dictada en fecha 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, C-588/10 (...)".

Asimismo, en la resolución de este Tribunal Central de 15 de julio de 2025, 00/03983/2023, se analiza el requisito de remisión de factura rectificativa al destinatario de las operaciones en un supuesto de modificación de base imponible conforme al artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992, en el que se efectuó la remisión de las facturas rectificativas a los destinatarios fuera del plazo previsto en el Real Decreto 1619/2012, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación; se considera que esta circunstancia, en el caso concreto, no ha puesto en riesgo la finalidad del requisito reglamentario de expedición y remisión de factura rectificativa al destinatario al tratarse de comerciantes minoristas sujetos al régimen especial del recargo de equivalencia que no pueden deducir las cuotas de IVA soportadas, por lo que el retraso en la remisión de dichas facturas no puede impedir la modificación de la base imponible. El fundamento de derecho sexto de la resolución establece:

"SEXTO.- Por otra parte, la reclamante manifiesta su oposición al motivo de desestimación argüido por la Administración relativo a la improcedencia de la modificación de la base imponible por la remisión tardía de las facturas rectificativas al destinatario de la operación.

Para dar una respuesta a la cuestión controvertida, debemos traer a colación nuevamente la sentencia del Tribunal Supremo de 31 de marzo de 2025 en la que se establece lo siguiente (el subrayado es nuestro):

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

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

La abogada general responde en sentido negativo a esta cuestión.

(...)

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

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

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

imponible (sentencia de 11 de junio de 2020, SCT, C-146/19,EU:C:2020:464, apartado 35 y jurisprudencia citada).

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

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

67 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que el requisito consistente en supeditar la reducción de la base imponible que consta en la factura inicial a la posesión por el sujeto pasivo de un acuse de recibo de una factura rectificada entregado por el destinatario de los bienes o servicios puede contribuir, en principio, tanto a garantizar la exacta percepción del IVA y a evitar el fraude como a eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales y, por tanto, persigue los objetivos legítimos enunciados en los artículos 90, apartado 1, y 273 de la Directiva sobre el IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, apartados 32 y 33).

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

69 Por consiguiente, requisitos como los que son objeto del litigio principal, consistentes en supeditar la reducción de la base imponible a la rectificación de la factura inicial por el sujeto pasivo en caso de impago total o parcial y a la comunicación previa por este a su deudor de su intención de anular el impuesto, para que este último tenga conocimiento de ello a efectos de la regularización de la deducción inicialmente practicada, no comprometen, en principio, la neutralidad del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de enero de2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, apartado 37, y de 6 de diciembre de 2018, Tratave, C-672/17,EU:C:2018:989, apartado 39).

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

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

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

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

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

Por ello, en la medida en que una factura rectificativa de cuotas de IVA repercutidas con anterioridad, modifica el derecho de deducción del deudor al que van dirigidas, debemos concluir que la remisión y comunicación de las facturas rectificativas al deudor es consustancial al mecanismo de funcionamiento del IVA y no un mero requisito formal sin trascendencia. Su omisión o, al menos, la falta de acreditación formal de su intento de remisión al deudor, impide al ahora recurrente hacer uso de las facturas rectificativas. (...).

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

«El requisito de supeditar la reducción de la base imponible, tal como aparece en una factura inicial, a que el sujeto pasivo tenga en su poder un acuse de recibo de una factura rectificada entregado por el destinatario de los bienes o servicios está comprendido en el concepto de condición contemplado en el artículo 90, apartado1, de la Directiva IVA.

Los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad no se oponen, en principio, a tal requisito. Sin embargo, cuando resulta imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo, proveedor de bienes o servicios, que le entreguen, en un plazo razonable, tal acuse de recibo, no puede impedírsele demostrar por otros medios, ante las autoridades tributarias nacionales, por una parte, que en las circunstancias del caso concreto ha observado la diligencia necesaria para cerciorarse de que el destinatario de los bienes o servicios tiene en su poder la factura rectificada y conoce su contenido y, por otra parte, que la operación de que se trata ha sido realizada efectivamente conforme a lo indicado en dicha factura rectificada»

dicha factura rectificada».

El principio de neutralidad lo que pretende evitar es que se produzca un perjuicio al sujeto pasivo por haber ingresado en la Hacienda Pública unas cuotas repercutidas de IVA que no ha recibido del deudor y que ello implique un enriquecimiento injusto por parte de la Administración. (...)."

De acuerdo con el contenido de la mencionada sentencia, el requisito de remisión de las facturas rectificativas al deudor para proceder a la modificación a la baja de la base imponible como consecuencia del impago de aquel, así como la acreditación de dicha remisión, viene justificado porque dicho acto es la manera en que el destinatario de las facturas tiene conocimiento de las mismas, a efectos de proceder a la regularización de las deducciones practicadas que traigan causa de las facturas rectificativas.

En el presente caso no resulta controvertida la remisión de las facturas a los destinatarios de las operaciones sino que el requisito que la Administración considera incumplido es su remisión en el plazo establecido para ello, esto es, antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se hubiera expedido la factura (artículo 18 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación).

Considerando que las facturas rectificativas fueron emitidas el 25 de marzo de 2022 y atendiendo a que la fecha del burofax aportado a la Administración como prueba de su remisión es de 1 de diciembre de 2022, la remisión de aquellas se habría realizado fuera del plazo reglamentario previsto para ello.

Ahora bien, debe verse si el incumplimiento de dicho plazo en el presente caso pone en riesgo la finalidad perseguida con la exigencia del requisito de remisión de las facturas rectificativas.

En este sentido, ha de tenerse en cuenta que los destinatarios de las facturas rectificativas son comerciantes minoristas sujetos al régimen especial del recargo de equivalencia.

(...)

En consecuencia, en la medida en que los destinatarios de las facturas rectificativas emitidas por la entidad reclamante, en tanto que comerciantes minoristas, no pueden deducir las cuotas soportadas ni pueden incrementar el tipo impositivo aplicable a sus operaciones en el porcentaje del recargo de equivalencia, la remisión a los mismos de las facturas rectificativas por parte de sus proveedores en las que se rectifique dicho recargo de equivalencia no afecta sustancialmente al funcionamiento del impuesto, toda vez que tal destinatario no va a ver modificadas sus deducciones al no tener derecho a ello.

Por otra parte, considerando que las cuotas del recargo de equivalencia devengadas y no repercutidas fueron exigidas a la reclamante en el seno de un procedimiento inspector y que los destinatarios no tenían derecho a deducción, cabe concluir que el retraso en la remisión de las facturas no afecta de ningún modo al adecuado ejercicio por parte de la Administración de las funciones de gestión y control del impuesto.

En virtud de lo anterior, deben estimarse las pretensiones de la entidad en este punto."

Como previamente se indica, si bien en el supuesto analizado en la resolución transcrita se modifica la base imponible conforme al apartado Cuatro del artículo 80, entendemos plenamente aplicables sus conclusiones en caso de modificación de acuerdo con el artículo 80.Tres, en la medida en que es coincidente el requisito de remisión de facturas rectificativas al destinatario de las operaciones.

De la doctrina y jurisprudencia expuestas destacamos que el requisito reglamentario de remisión de facturas rectificativas al destinatario de las operaciones no es un mero requisito formal, sino sustancial, que se justifica porque es la manera en que el destinatario de la factura puede tener conocimiento de la misma a efectos de proceder a la regularización de las deducciones inicialmente practicadas. Por lo que se refiere al plazo para efectuar dicha remisión, la sentencia del Tribunal Supremo de 31 de marzo de 2025 citada no contiene ningún pronunciamiento expreso. En cuanto a la resolución de este TEAC de 15 de julio de 2025, 00/03983/2023, aunque tampoco califica de forma expresa el requisito relativo al plazo de remisión como sustantivo o formal, analiza si la remisión fuera de plazo ha causado un perjuicio a la Hacienda Pública, lo que resulta oportuno en el contexto de incumplimientos de carácter formal, como se explica más adelante.

La liquidación provisional impugnada (página 22 y siguientes) indica que la remisión tardía de las facturas al destinatario, una vez transcurrido el plazo previsto en el artículo 18 del Real Decreto 1619/2012 e iniciado el procedimiento de comprobación, tiene como consecuencia la pérdida del derecho a modificar la base imponible, y lo justifica del siguiente modo:

*"III. Por tanto, centrándonos en la parte a la que se refiere el citado apartado SEXTO, en sus alegaciones, **XZ** efectúa una enumeración de los requisitos que se exigen en el artículo 80 de la Ley del IVA y 24 de su Reglamento, refiriéndose únicamente a los que ha cumplido, haciendo especial énfasis en dicho cumplimiento y concluyendo que, dándose esta circunstancia, no cabe duda de que ha efectuado la modificación de la base imponible cumpliendo todos requisitos exigidos en la normativa. Esto contrasta con la omisión del requisito cuyo incumplimiento da lugar a la regularización que se ha propuesto, inadmitiendo la procedencia de la modificación de bases practicada, requisito que, en contraste con los anteriores, carece de toda importancia para **XZ** hasta el punto de que, a su juicio y, según pretende argumentar después, a juicio de la totalidad de la jurisprudencia, es un requisito totalmente vacío de causa y de efecto.*

***XZ** ha admitido expresamente que "(…) reconoce que la remisión de las facturas rectificativas a la Administración concursal y la acreditación de su envío a esta última, si bien se realizó, lo fue transcurrido el plazo general que recoge el artículo 18 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.".*

*Es preciso puntualizar que el inicio de las actuaciones de comprobación limitada tuvo lugar el día 16/05/2024, mediante la notificación por parte de esta Dependencia de un requerimiento a **XZ** en el que se le solicitó, de conformidad con lo establecido en el artículo 24 del Reglamento del IVA, la prueba de remisión de las facturas rectificativas tanto al concursado como a su administración concursal. Sin embargo, la documentación justificativa de remisión de las facturas rectificativas aportada por **XZ** es de fechas 24/05/2024 y 28/05/2024, fechas posteriores a la de inicio del procedimiento administrativo. Por tanto, la remisión de las facturas rectificativas a la Administración concursal y la acreditación de su envío a esta última no sólo no se efectuó en plazo si no que es lógico inferir que, de no ser por la intervención de la Administración, dicha remisión no se hubiese efectuado.*

Tal como se motivó en el apartado SEXTO de la propuesta de liquidación, la remisión de la factura rectificativa en plazo al destinatario y la obligación, prevista expresamente en la norma, de probar que dicho requisito se ha cumplido, no es un mero formalismo, sino que es un requisito sustancial que obedece a la propia mecánica recaudadora del IVA.

En el caso de impago de los créditos por parte del destinatario de las operaciones la Ley del IVA, en su artículo 80. Tres, admite la posibilidad de reducir la base imponible del impuesto siempre que con posterioridad al devengo de la operación se dicte auto de declaración de concurso. Para ello se exige el cumplimiento de una serie de condiciones, plazos y requisitos

dicte auto de declaración de concurso. Para ello se exige el cumplimiento de una serie de condiciones, plazos y requisitos.

Dicha posibilidad habilita al acreedor de la operación a minorar la cuota rectificada en la autoliquidación de IVA del período en el que emita la correspondiente factura rectificativa.

El propio artículo 80, en su apartado Cinco, establece que el ejercicio de esta opción lleva aparejada una obligación en el destinario de las operaciones recogida en el artículo 114.Dos de la LIVA, que determinará el nacimiento del correspondiente crédito a favor de la Hacienda Pública.

Es decir, en la medida que el acreedor opte por modificar la base imponible cumpliendo con la totalidad de los requisitos exigidos en la norma, recuperará su crédito, resultando la Hacienda Pública nueva acreedora del mismo frente al destinatario de la operación.

Del cumplimiento de estos requisitos y obligaciones, depende la neutralidad del impuesto, de la posibilidad de que la Administración Tributaria pueda reclamar unas cuotas que, como consecuencia de la rectificación, no se han ingresado, y que sin embargo fueron objeto de deducción por la destinataria de las operaciones. Para ello la Administración podrá dirigirse contra el destinatario, pero sólo si la modificación se ha realizado de acuerdo con las condiciones establecidas en la norma. En caso contrario se produce un perjuicio económico a la Hacienda Pública, ya que, si las cuotas son recuperadas por el acreedor de la operación sin cumplir con todas sus obligaciones, y el destinatario no reconoce dichas cuotas rectificativas, ni pueden serle exigidas por defectos en la emisión o remisión de las facturas rectificativas, el perjuicio para la Hacienda Pública es evidente.

El artículo 80. Siete de la LIVA establece que la modificación de la base imponible estará condicionada al cumplimiento de los requisitos que reglamentariamente se establezcan. Por su parte, el artículo 24 del Reglamento del IVA establece que la disminución de la base imponible o, en su caso, el aumento de las cuotas que deba deducir el destinatario de la operación estarán condicionadas a la expedición y remisión de la factura que rectifique a la anteriormente expedida. 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.

Por tanto, la exigencia de remitir la factura rectificativa al destinatario de las operaciones y a la Administración Concursal se hace imprescindible para que el crédito correspondiente a las cuotas rectificadas sea reconocido a la Hacienda Pública.

La admisión extemporánea de la documentación exigida en el artículo 80 de la Ley del IVA produce un claro perjuicio económico a la Hacienda pública, dado que impide a esta Administración Tributaria dirigirse contra la administración concursal del deudor para exigirle la inclusión de las cuotas correspondientes en sus autoliquidaciones."

(...)"

De la motivación transcrita se desprende que la Administración considera que la remisión de la factura rectificativa en plazo al destinatario es un requisito sustancial para ejercer el derecho a minorar la base imponible. No obstante, a juicio de este Tribunal, debe diferenciarse la obligación de remitir las facturas al destinatario del requisito relativo al plazo temporal para ello. Si bien el requisito de remisión tiene carácter esencial, como indica el acuerdo, en cambio, la obligación de efectuar dicha remisión en el plazo que establece el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, al cual se remite el Reglamento del IVA, es un requisito de carácter formal. Así, si la remisión se produce fuera de dicho plazo reglamentario pero el deudor efectivamente recibe la factura rectificativa (permitiendo el ajuste simétrico), la finalidad material del requisito de remisión queda satisfecha. Por ello, considera este Tribunal, que el retraso temporal es una irregularidad de carácter formal que no puede privar al sujeto pasivo del derecho de fondo, siempre que no exista fraude ni perjuicio acreditado para la Hacienda Pública.

Procede, por tanto, analizar si en el presente caso se ha acreditado un perjuicio a la Hacienda Pública como consecuencia de la remisión tardía de las facturas rectificativas al destinatario. El acuerdo de liquidación indica que existe tal perjuicio porque la *"admisión extemporánea de la documentación exigida en el artículo 80 de la Ley del IVA... impide a esta Administración Tributaria dirigirse contra la administración concursal del deudor para exigirle la inclusión de las cuotas correspondientes en sus autoliquidaciones".*

Este Tribunal estima que dicha motivación es genérica e insuficiente a estos efectos, pues no explica los motivos por los que la remisión tardía de las facturas impide a la Administración tributaria dirigirse a la administración concursal para comunicar los créditos, ni se exponen las circunstancias concretas del caso.

Cabe indicar al respecto que el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal, prevé la comunicación extemporánea de créditos en su artículo 268, si bien, los créditos objeto de comunicación extemporánea que sean reconocidos se clasifican, en principio, como créditos subordinados. No obstante, tratándose de un crédito público existen especialidades que deben tenerse en cuenta en cada caso, y que pueden determinar que no pierda la calificación de privilegiado.

En el presente caso, se desconocen las circunstancias del caso lo que impide valorar debidamente el perjuicio que haya podido causarse a la Hacienda pública.

Debe tenerse en cuenta también que el obligado tributario comunicó a la Administración tributaria en el plazo reglamentario la modificación de la base imponible, y presentó el 21 de diciembre de 2023 la declaración del modelo 952 por vía electrónica junto con las facturas rectificativas emitidas.

Por otro lado, no se aprecia que la remisión de las facturas rectificativas al destinatario una vez iniciado el procedimiento de comprobación haya disminuido las facultades de comprobación de la Administración, la cual ha podido, en el curso de dicho procedimiento, constatar la realidad de los hechos y el cumplimiento de los requisitos materiales, y, en consecuencia, pronunciarse sobre la procedencia de la modificación de la base imponible.

Al respecto, si bien en el ámbito del derecho a la deducción, cabe hacer referencia a la sentencia del TJUE de 15 de julio de 2010, Pannon Gép Centrum, asunto C-368/09, relativa a los requisitos exigibles a facturas que, emitidas erróneamente, por cuanto no se indicaban en ellas las fechas de realización de las operaciones, se rectifican con posterioridad por su expedidor, admitiendo el Tribunal la factura rectificativa aportada durante el procedimiento de comprobación para justificar la deducción del IVA soportado, lo que pone de manifiesto la posibilidad de subsanar defectos formales cuando ya se ha iniciado un procedimiento de comprobación. Dispone la citada sentencia:

> *"42. En el asunto que se examina el procedimiento principal, son dos las razones por las que se denegó a la demandante en dicho procedimiento el derecho a deducir el IVA correspondiente a las prestaciones que había recibido del subcontratista. Por una parte, las facturas iniciales expedidas por el subcontratista mencionaban unas fechas erróneas de terminación de la prestación de servicios. Por otra parte, la administración tributaria estimó que las facturas rectificadas, de las que no se discute que indicaban las fechas de terminación exactas, no garantizaban una numeración continua, ya que las notas de crédito y las facturas rectificadas expedidas el mismo día utilizaban dos numeraciones distintas*

numeraciones distintas.

43. Es cierto que, como ha señalado el Gobierno húngaro, la factura debe mencionar obligatoriamente, con arreglo al artículo 226, punto 7, de la Directiva 2006/112, la fecha exacta en que concluyó la prestación de servicios. Sin embargo, se desprende de los autos del procedimiento ante el Tribunal de Justicia que, en el momento en que la autoridad fiscal inicialmente competente denegó a la demandante en el procedimiento principal la deducción del IVA correspondiente a los servicios que le había prestado el subcontratista, dicha autoridad disponía ya de las facturas rectificadas por este último, en las que se indicaban las fechas de terminación exactas. Ahora bien, la Directiva 2006/112 no prohíbe rectificar las facturas erróneas.

44. Habida cuenta de las constataciones expuestas en los apartados 38 y 41 de la presente sentencia, si las facturas rectificadas contuvieran todas las menciones exigidas por la Directiva 2006/112 y en particular por su artículo 226, circunstancia que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente, procedería considerar que, en un asunto como el que se examina el litigio principal, concurrían todos los requisitos materiales y formales necesarios para que la demandante en el procedimiento principal pudiera acogerse a la deducción del IVA correspondiente a la prestación de servicios efectuada por el subcontratista. A este respecto, es importante poner de relieve que el artículo 226 de la Directiva 2006/112 no establece obligación alguna de que las facturas rectificadas pertenezcan a la misma serie que las notas de crédito por las que se anulen las facturas erróneas.

(...)

Los artículos 167, 178, letra a), 220, punto 1, y 226 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa o práctica nacional con arreglo a la cual las autoridades nacionales deniegan a un sujeto pasivo el derecho a deducir del importe del impuesto sobre el valor añadido del que es deudor el importe del impuesto sobre el valor añadido devengado o pagado por los servicios que se le han prestado, basándose en que la factura inicial, en posesión de aquel en el momento de la deducción, contenía una fecha errónea de conclusión de la prestación de servicios y en que no existía una numeración continua de la factura rectificada posteriormente y de la nota de crédito por la que se anulaba la factura inicial, si se cumplen los requisitos materiales de la deducción y si, antes de que la autoridad competente adoptara su decisión, el sujeto pasivo presentó a esta última una factura rectificada que indicaba la fecha exacta en que había concluido dicha prestación de servicios, aunque no exista una numeración continua de dicha factura y de la nota de crédito por la que se anuló la factura inicial."

En términos similares se pronuncia la sentencia del TJUE de 15 de septiembre de 2016, Senatex GmbH contra Finanzamt Hannover-Nord, asunto C-518/14.

También podemos señalar al respecto la reiterada jurisprudencia del TJUE, relativa al principio de neutralidad de IVA. Así, entre otras muchas, la sentencia de 19 de octubre de 2017, asunto C-101/16, Paper Consult SRL, cuyas conclusiones son trasladables al caso que nos ocupa aunque se refieran al derecho a la deducción de las cuotas soportadas, y que indica:

"41 Según reiterada jurisprudencia, el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del impuesto soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (sentencias de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 62, y la jurisprudencia citada, y de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 45).

42 Sin embargo, cabría otra conclusión en caso de que el incumplimiento de tales requisitos formales tuviera como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales (sentencias de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 71, y de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 46). Ahora bien, tal como señaló el Abogado General en los puntos 40 a 43 de sus conclusiones, ello no sucede en el litigio principal.

43 Asimismo, según jurisprudencia consolidada, puede denegarse el derecho a deducir cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invocó de forma fraudulenta o abusiva. En efecto, la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112, y los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma abusiva o fraudulenta (sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartados 42 y 43 y la jurisprudencia citada)."

De lo expuesto se concluye que no procede denegar el derecho a las modificaciones de base imponible realizadas por la reclamante en el período comprobado basándose en la extemporaneidad de la remisión de las facturas rectificativas al destinatario. Siendo el plazo de remisión de las facturas un requisito formal, debió justificarse debidamente el perjuicio causado a la Administración tributaria por este retraso o bien, probarse la existencia de una conducta fraudulenta o abusiva. Sin embargo, no se ha acreditado la concurrencia de ninguna de las circunstancias anteriores.

A partir de lo expuesto, procede anular la causa de regularización analizada, por no ser ajustada a Derecho.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.