

**Referencia: NFC085007**

DGT: 09-02-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0212/2023

**SUMARIO:**

**IVA. Modificación de la base imponible. Créditos incobrables.** Una empresa que presta servicios de paquetería postal por los que está obligada a repercutir el IVA a sus clientes. Hay ocasiones en que la empresa no consigue cobrar total o parcialmente el importe de la factura emitida a la contraparte y acude a lo dispuesto en el art. 80.Cuatro de la Ley 37/1992 (Ley IVA) para instar la recuperación de las cuotas del Impuesto de los créditos incobrables, procediendo a efectuar la reclamación a través de correo electrónico certificado.

Por lo que respecta al medio por el que se insta el cobro al deudor, la empresa plantea, en concreto, utilizar el correo electrónico mediante una plataforma digital que permita la certificación electrónica de su recepción por parte de una empresa tercera prestadora de servicios de confianza legalmente reconocida, al amparo del Reglamento (UE) nº 910/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo.

En cuanto a la valoración de las pruebas, hay que señalar que en el ordenamiento jurídico español rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada.

En consecuencia, no se pueden especificar cuáles son los medios más idóneos ni los requisitos específicos exigidos para acreditar de forma fehaciente la reclamación de cobro al destinatario en la medida que no se definen en la Ley del Impuesto ni en las normas dictadas en su desarrollo.

Será, por tanto, el proveedor acreedor quien habrá de determinar y presentar, en su caso, los medios de prueba que, conforme a Derecho, sirvan para justificar los requisitos que serán valorados por la Administración tributaria, en su caso.

En cualquier caso, la forma de proceder a efectuar tal reclamación al deudor para que cumpla con lo dispuesto en el art. 80.Cuatro de la Ley 37/1992 (Ley IVA) debería ser cualquier modalidad de comunicación o envío que permita acreditar la remisión del contenido de dicha reclamación, identidad del remitente y destinatario así como el resultado y la fecha de su entrega de forma que dichos medios de comunicación revistan las mismas garantías que la reclamación judicial o el requerimiento notarial en cuanto a la posibilidad de conocimiento de la reclamación por parte del destinatario y la instancia para el cobro de la deuda.

En consecuencia con todo lo anterior, y en virtud del art. 80.Cuatro de la Ley 37/1992 (Ley IVA), la empresa deberá instar el cobro de la deuda por cualquier medio de prueba admitido en Derecho que acredite fehacientemente dicha reclamación, en los términos expuestos.

**PRECEPTOS:**

[Ley 37/1992 \(Ley IVA\), art. 80 .](#)

[Ley 31/2022 \(PGE para el año 2023\), art. 77 .](#)

[Ley 58/2003 \(LGT\), arts. 105 y 106 .](#)

[Ley 1/2000 \(LEC\), art. 299 .](#)

[Reglamento \(UE\) nº 910/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo \(Identificación electrónica y servicios de confianza para las transacciones electrónicas en el mercado interior\) .](#)

**Descripción sucinta de los hechos:**

La entidad consultante es una empresa que presta servicios de paquetería postal por los que está obligada a repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido a sus clientes.

Hay ocasiones en que la consultante no consigue cobrar total o parcialmente el importe de la factura emitida a la contraparte y acude a lo dispuesto en el artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de Diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido para instar la recuperación de las cuotas del Impuesto de los créditos incobrables, procediendo a efectuar la reclamación a través de correo electrónico certificado.

**Cuestión planteada:**

Formas de reclamar el cobro al deudor a los efectos del procedimiento de modificación de la base imponible en el Impuesto sobre el Valor Añadido de acuerdo con el cambio normativo operado por la Ley

31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023.

### Contestación:

**1.-** En relación con la modificación de la base imponible el artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), según la redacción dada a dicho precepto por el artículo 77, de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 (BOE de 24 de diciembre), vigente desde el 1 de enero de 2023, dispone que:

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

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

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

(...)

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

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

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

Cuando se trate de las operaciones a plazos a que se refiere la condición 1.<sup>a</sup> anterior, resultará suficiente instar el cobro de uno de ellos mediante cualquiera de los medios a los que se refiere la condición 4.<sup>a</sup> anterior para proceder a la modificación de la base imponible en la proporción que corresponda por el plazo o plazos impagados.

Cuando se trate de créditos adeudados por Entes públicos, los medios a los que se refiere la condición 4.<sup>a</sup> anterior se sustituirán por una certificación expedida por el órgano competente del Ente público deudor de acuerdo con el informe del Interventor o Tesorero de aquel en el que conste el reconocimiento de la obligación a cargo del mismo y su cuantía.

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

En el caso de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja, el plazo de seis meses para realizar la modificación se computará a partir de la fecha límite del 31 de diciembre a que se refiere el artículo 163 terdecies de esta ley.

(...).”

En virtud de lo anterior, y tal como se desprende de la propia Exposición de Motivos de la Ley 31/2022, desde el 1 de enero de 2023, en relación con los créditos incobrables, se rebaja el importe mínimo de la base imponible de la operación cuando el destinatario moroso tenga la condición de consumidor final (en la redacción anterior el importe mínimo eran 300 euros), se flexibiliza el procedimiento incorporando la posibilidad de sustituir la reclamación judicial o requerimiento notarial previo al deudor por cualquier otro medio que acredite fehacientemente la reclamación del cobro a este deudor, y se extiende a seis meses el plazo para proceder a la recuperación del IVA desde que el crédito es declarado incobrable (en la redacción anterior el plazo era de tres meses).

**2.-** Por lo que respecta al medio por el que se insta el cobro al deudor, el consultante plantea, en concreto, utilizar el correo electrónico mediante una plataforma digital que permita la certificación electrónica de su recepción por parte de una empresa tercera prestadora de servicios de confianza legalmente reconocida al amparo del Reglamento (UE) nº 910/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de julio de 2014, relativo a la identificación electrónica y los servicios de confianza para las transacciones electrónicas en el mercado interior.

En relación con la cuestión planteada referente a las posibles formas de acreditar de forma fehaciente la reclamación de cobro al deudor, debe señalarse que la normativa española del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como su normativa de desarrollo, no prevén medios de prueba específicos a tal fin, por lo que la sociedad consultante podrá utilizar para ello cualquier medio de prueba admitido en Derecho. En este sentido, deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en materia de prueba en la sección 2.<sup>a</sup> del capítulo II del título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En particular, habrá que estar a lo señalado en su artículo 106.1, el cual establece que “en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.” y en el artículo 105.Uno, que en relación con la carga de la prueba establece que “en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.”.

En cuanto a la valoración de las pruebas, hay que señalar que en el ordenamiento jurídico español rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada.

En consecuencia con todo lo anterior, este Centro directivo no puede especificar cuáles son los medios más idóneos ni los requisitos específicos exigidos para acreditar de forma fehaciente la reclamación de cobro al destinatario en el supuesto objeto de consulta en la medida que no se definen en la Ley del Impuesto ni en las normas dictadas en su desarrollo.

Será por tanto, la entidad consultante quien habrá de determinar y presentar, en su caso, los medios de prueba que, conforme a Derecho, sirvan para justificar los requisitos previstos en los preceptos citados en los apartados anteriores de esta contestación, los cuales serán valorados por la Administración tributaria, en su caso.

**3.-** En cualquier caso, este Centro directivo entiende que la forma de proceder a efectuar tal reclamación al deudor para que cumpla con lo dispuesto en el artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992 debería ser cualquier modalidad de comunicación o envío que permita acreditar la remisión del contenido de dicha reclamación, identidad del remitente y destinatario así como el resultado y la fecha de su entrega de forma que dichos medios de comunicación revistan garantías equivalentes a la reclamación judicial o el requerimiento notarial en cuanto a la posibilidad de conocimiento de la reclamación por parte del destinatario y la instancia para el cobro de la deuda.

En este sentido, y a título de ejemplo, cabe destacar el pronunciamiento del Tribunal Supremo en su sentencia de 8 de agosto de 2022, recaída en el recurso de casación 5557/2021, en materia de desahucio, en relación con la aceptación del burofax como medio para acreditar la reclamación de las rentas arrendaticias impagadas al arrendatario, aunque la confirmación de este extremo no fuera el objeto de la litis:

“No ofrece duda que el requerimiento de pago de la renta debe llevarse a efecto de manera fehaciente a través de un medio que permita dejar constancia de su realización. Dicho de otra forma, que dé crédito a la realidad de su práctica. En este caso, el procedimiento empleado por la parte arrendadora reúne dicho requisito, en tanto en cuanto el burofax remitido es un instrumento idóneo a los pretendidos efectos, en tanto en cuanto acredita el contenido literal de la comunicación enviada, así como la identidad del remitente, del destinatario, del lugar o domicilio al que se dirige, así como el resultado de la entrega.”.

En consecuencia con todo lo anterior, y en virtud del artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992, este Centro directivo le informa que la sociedad consultante deberá instar el cobro de la deuda por cualquier medio de prueba admitido en Derecho que acredite fehacientemente dicha reclamación, en los términos expuestos.

En todo caso, debe recordarse que este Centro directivo no es el órgano competente para analizar y constatar que un determinado medio o elemento de prueba cumple con lo señalado en el artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992, dado que dicha función corresponde a los órganos competentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el uso de sus facultades de comprobación y analizando las circunstancias concurrentes en cada caso concreto y, en su caso, a los órganos jurisdiccionales que correspondan. Lo anterior deberá entenderse, sin perjuicio de que, tal y como se ha establecido en este apartado, deberá admitirse cualquier modalidad de comunicación o envío que permita al menos acreditar los elementos señalados en el mismo.

**4.-** Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas.