

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084260

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de noviembre de 2021

Sala 2.<sup>a</sup>

R.G. 3968/2018

#### SUMARIO:

**IVA. Modificación de la base imponible. Créditos incobrables.** *Calificación de una operación a plazos o con precio aplazado a efectos de la aplicación del artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA (créditos incobrables).* El plazo para llevar a cabo la modificación de la base imponible, previsto en el art. 80.Cuatro de la Ley del impuesto, es de tres meses desde la finalización del plazo de un año posterior al devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo. Además, deberán cumplirse el resto de las condiciones previstas en el artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992 (Ley IVA) para la modificación de la base imponible.

Asimismo, este art. 80.Cuatro de la Ley 37/1992 (Ley IVA) establece que, en relación con la modificación de la base imponible correspondiente a créditos incobrables por operaciones a plazo o por precio aplazado, el preceptivo plazo de un año, para considerar el crédito como incobrable, debe empezar a contarse desde el vencimiento del plazo o plazos impagados, no desde la fecha de devengo del Impuesto, a fin de proceder a la reducción proporcional de la base imponible.

Por otro lado, la calificación como una operación a plazos o con pago aplazado, así como el plazo legal para proceder a la modificación de la base imponible, se determina en el momento del devengo de la operación. Por tanto, la base imponible no puede ser objeto de modificación si se producen ulteriores aplazamientos de pago, con posterioridad a la citada fecha de devengo, ante la falta de pago originariamente acordado. Así pues, la concesión de un aplazamiento al deudor con posterioridad al devengo de la operación no produce efectos ni sobre la calificación del crédito como aplazado ni sobre los plazos legalmente establecidos para la modificación de la base imponible, en función de su calificación original.

En el presente caso, la interesada no ha acreditado que la operación originariamente pudiese ser calificada como a plazos. El art. 80.Cuatro de la Ley del Impuesto supedita la modificación de la base imponible al cumplimiento de una serie de requisitos, tanto en relación con la calificación de los créditos como incobrables, como respecto al plazo para la rectificación de la base imponible. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 80.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 90.

Ley 58/2003 (LGT), art. 17.

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

Se ha visto la presente reclamación contra la resolución con liquidación provisional dictada el 14 de junio de 2018 por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios, sede Madrid, de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), con relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, período 10 del ejercicio 2017.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

El día 19/07/2018 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta el 16/07/2018 contra la resolución referida en el encabezamiento de la presente resolución.

##### Segundo.

Con fecha 23 de noviembre de 2017, fue presentada por la entidad XZ SA, autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, modelo individual 322, correspondiente al mes de octubre 2017, con un resultado de 5.457.056,98 euros, declarando la modificación en la base imponible declarada, lo cual tuvo reflejo en el modelo

agregado 353, correspondiente al mes de octubre de 2017, presentada ese mismo día, con un resultado de 6.438.875,26 euros a ingresar.

### **Tercero.**

Con fecha 19 de febrero de 2018, la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios, de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, sede Madrid, de la AEAT, notificó a la interesada el inicio de un procedimiento de verificación de datos, con el alcance y limitaciones que resultaban de la normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en las bases de datos de la Agencia Tributaria.

En la propuesta de liquidación provisional por el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondiente al período octubre de 2017, que acompañaba dicha notificación, se regularizó la situación de la obligada tributaria incrementándose las cuotas del IVA devengado en operaciones interiores en 589.657,86 euros en el citado período. La motivación de la propuesta de liquidación se basaba en los siguientes extremos:

1º En aplicación de lo establecido en el artículo 80.Cuatro (créditos incobrables) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido (en adelante, Ley del IVA), el contribuyente procedió a modificar bases imponibles del deudor TW SA. A tal efecto, en fecha 9 de noviembre de 2017, realizó la correspondiente comunicación (modelo 952) por un importe de 3.275.872,63 euros de base imponible y 589.657,06 euros de cuota, mediante la factura rectificativa número 17000054IV, de fecha 31 de octubre de 2017, en la que aparecían relacionadas las facturas iniciales impagadas con fechas de expedición comprendidas entre el día 13 de abril de 2011 y el día 29 de febrero de 2012.

2º A la comunicación la entidad adjunta escrito en el que manifiesta, entre otros, que:

"XZ y TW firmaron, el día 26 de julio de 2011, un acuerdo de intenciones en virtud del cual las partes determinaron que, como consecuencia de los suministros de cerveza efectuados por mi representada, TW tenía un saldo inicial pendiente de pago a XZ por un importe aproximado de 9.739.213,93 euros.

Con el objeto de saldar la referida deuda, en dicho acuerdo las partes acordaron, entre otros extremos, una dación en pago de determinados inmuebles, y el fraccionamiento y aplazamiento de la cantidad restante.

XZ y TW firmaron una escritura de dación en pago, en virtud de la cual esta última le entregaba a XZ determinados inmuebles. Por otra parte, procedieron a conciliar y determinar que el saldo final que se adeudaba a XZ por parte de TW ascendía a un importe de 3.450.549,02 euros, una vez descontado de la deuda, el valor de los bienes inmuebles que XZ recibió, la recompra del stock y la quita del 20% que acordaron las partes."

En este punto la entidad omite, según se recoge en el punto expositivo III del "Contrato de reconocimiento de deuda" de fecha 5 de junio de 2012, que de la deuda pendiente también se descuentan "los pagos de IVA acordados."

El escrito continúa señalando que:

"De esta forma, en virtud de dicho acuerdo, TW debía realizar el pago de su deuda final, por importe de 3.450.549,02 euros, en plazos mensuales, durante un periodo máximo de 20 años desde la firma del acuerdo, y existiendo un periodo de carencia inicial de cinco años.

A este respecto, el aplazamiento del pago de las operaciones realizadas por XZ se llevó a cabo una vez determinado el saldo pendiente de pago por TW y tras haber sido reconocido por esta última que no podía hacer efectivo el mismo.

De acuerdo con lo anterior, las partes suscribieron un contrato de reconocimiento de deuda en el que se fijó un calendario de pagos por el que el primer vencimiento para el pago de la deuda tenía lugar el día 15 de julio de 2016. A partir de dicha fecha, los sucesivos vencimientos irían teniendo lugar todos los meses, el día 15 de cada mes, hasta junio de 2031."

3º La Administración consideró que la calificación realizada por la entidad como "operación a plazos o con precio aplazado" era improcedente para el presente caso, pues la calificación como una operación a plazos o con pago aplazado, así como el plazo legal para proceder a la modificación de la base imponible, se determina en el momento del devengo de la operación. Por tanto, la base imponible no podía ser objeto de modificación si se producían ulteriores aplazamientos de pago, con posterioridad a la citada fecha de devengo, ante la falta de pago originariamente acordado. Así pues, la concesión de un aplazamiento al deudor con posterioridad al devengo de la operación no producía efectos ni sobre la calificación del crédito como aplazado ni sobre los plazos legalmente establecidos para la modificación de la base imponible, en función de su calificación /original.

4º Asimismo, la Administración consideró que la emisión de la factura rectificativa se realizó después del período de los tres meses siguientes a la finalización del período de un año desde la fecha de devengo del Impuesto, incumpliendo lo señalado en el artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA, por lo cual debía ser considerada improcedente.

#### **Cuarto.**

Con fecha 14 de junio de 2018, la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, sede Madrid, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) dictó acuerdo de liquidación, que confirmaba en todos los extremos la anterior propuesta. Así, señalaba una deuda tributaria a ingresar de 601.530,98 euros, incluidos intereses de demora por importe de 11.873,92 euros.

Dicho acuerdo fue notificado a la interesada el día 15 de junio de 2018.

#### **Quinto.**

Con fecha 16 de julio de 2018, la interesada, disconforme con el anterior acuerdo, promovió ante este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), la presente reclamación económico administrativa que fue tramitada con el número de registro R.G. 00-03968-2018.

Con fecha 24 de octubre de 2018, fue puesto de manifiesto el expediente para que la interesada declarase lo que a su Derecho convenía. Así, el 23 de noviembre de 2018, presentó escrito en el que, en síntesis, reiteraba las alegaciones vertidas durante el procedimiento de Gestión. En este sentido, señalaba lo siguiente:

1. Calificación de las ventas a TW como operaciones a plazos o con pago aplazado a efectos del artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA.

En este sentido, señala la interesada que esta parte y TW estuvieron negociando las condiciones en que se llevaban a cabo las relaciones comerciales entre las partes, como mínimo desde el año 2008, con el fin de que las mismas fueran fructíferas para ambas, y XZ, en particular, realizó todo tipo de esfuerzos dirigidos a que la deuda que mantenía con TW fuera satisfecha.

No obstante, no fue hasta que se firmó el reconocimiento y aplazamiento de la deuda, el día 5 de junio de 2012, y tuvo lugar el vencimiento del primer aplazamiento (el día 15 de julio de 2016) sin que el mismo fuera satisfecho, que la parte actora no tuvo una certeza lo suficientemente plausible de que TW no iba a satisfacer, ni en ese momento ni en un futuro, el pago de la deuda que XZ sostenía contra ella.

Por todo ello, entiende la interesada que resulta razonable pensar que la calificación de una operación a plazos, a los efectos del cómputo del plazo para la modificación de la base imponible por créditos incobrables, no podría tener lugar en el momento del devengo de la operación, toda vez que el sujeto pasivo no puede saber en dicho momento si la contraprestación acordada por esa operación va a ser pagada en el plazo estipulado o no.

Es más, independientemente de la consideración de una operación a plazos, añade la recurrente, mientras un sujeto pasivo se encuentre inmerso en un proceso de negociaciones con el fin de ver satisfecha su deuda, no debería comenzar a computar el plazo de un año para la modificación de la base imponible, e incluso dicho plazo no debería empezar a contar sino hasta que dicho sujeto pasivo tenga una certeza lo suficientemente plausible de que el pago de la cantidad debida no va a ser realizado.

La interesada considera que negarle la modificación de la base imponible porque la misma no se llevará a cabo cuando la compañía se encontraba en pleno proceso de negociaciones con TW no hace más que perjudicar a la hoy recurrente. Hacerlo en un momento anterior, en opinión de la interesada, era impensable pues la deuda aún no tenía la consideración de incobrable.

2. Requisitos fijados para la modificación de la base imponible deben ceñirse a limitar la incertidumbre de la consideración de incobrable del crédito, según el criterio del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

La interesada analiza dos sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en las que, si bien los casos analizados no son idénticos, entiende que las conclusiones a las que llega el citado tribunal son extrapolables al caso que nos ocupa.

Así, cita la STJUE de 23 de noviembre de 2017, asunto C-246/16 Enzo Di Maura y la STJUE de 3 de julio de 1997, asunto C-330195, Goldsmiths.

3. Un defecto formal de XZ no puede conducir a la pérdida del derecho a modificar la base imponible.

Con carácter subsidiario, señala la interesada que el único motivo en el que se basa la Administración para denegar la modificación de la base imponible es que ésta se llevó a cabo fuera del plazo legalmente establecido, por un mero defecto formal que no afecta ni a la naturaleza ni a la esencia de este derecho.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

## Primero.

Este Tribunal es competente para resolver 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:

La conformidad a Derecho del acuerdo impugnado.

## Tercero.

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, Ley del IVA), en su artículo 80, determina los supuestos en los que procede la rectificación de la base imponible, fijando en el apartado dos que la base imponible se modificará en la cuantía que corresponda cuando, entre otras circunstancias, con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas. Quedan incluidos aquí aquellos supuestos en que las partes de la operación gravada previamente resuelven total o parcialmente la operación, anulándola en la misma proporción.

La distinción entre operaciones que quedan sin efecto e impagos es revelante. A este respecto, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), de 12 de octubre de 2017 (asunto Lombard C-404/16), señala que en las operaciones que quedan sin efecto o se altera su precio, pero no se produce un impago, la modificación de la base imponible únicamente se condiciona a la expedición de una factura rectificativa (supuestos recogidos en el artículo 80.Dos). Al contrario ocurre en las situaciones que se tratan en los apartados tres, cuatro y cinco de la misma Ley del IVA, artículo 80, relativos al impago por parte de los destinatarios de las operaciones, en los que la modificación estará sujeta a requisitos adicionales. Así lo sostiene la sentencia STJUE de 3 de julio de 1997, asunto C-330/95, Goldsmiths, que señala que los Estados comunitarios no pueden excluir operaciones de la posibilidad de recuperar el IVA de los impagados si no hay razones que justifiquen la exclusión. Exclusiones que han de venir justificadas por razones de control o de lucha contra el fraude fiscal. En particular, señala la sentencia que la exclusión de la devolución del IVA en el caso de las transacciones en las cuales la contraprestación deba pagarse en especie, cuando ésta sea total o parcialmente impagada, produce una discriminación de dicha categoría de transacciones en relación con aquellas en las que la contraprestación sea dineraria.

En este sentido, el artículo 80 de la Ley del IVA, en sus apartados cuatro y cinco dispone lo siguiente (en la redacción aplicable al presente supuesto):

"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, 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.

No obstante, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado, deberá haber transcurrido un año desde el vencimiento del plazo o plazos impagados a fin de proceder a la reducción proporcional de la base imponible. A estos efectos, se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquéllas en las que se haya pactado que su contraprestación deba hacerse efectiva en pagos sucesivos o en uno sólo, respectivamente, siempre que el período transcurrido entre el devengo del Impuesto repercutido y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año.

Cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de esta ley, no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, el plazo de un año a que se refiere esta condición 1.<sup>a</sup> será de seis meses.

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 aquélla, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, sea superior a 300 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, incluso cuando se trate de créditos afianzados por Entes públicos.

Cuando se trate de créditos adeudados por Entes públicos, la reclamación judicial o el requerimiento notarial a que se refiere la condición 4ª anterior, se sustituirá por una certificación expedida por el órgano competente del Ente público deudor de acuerdo con el informe del Interventor o Tesorero de aquél en el que conste el reconocimiento de la obligación a cargo del mismo y su cuantía.

La modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del periodo de un año a que se refiere la condición 1.ª anterior y comunicarse a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente.

Cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de esta ley, no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, el plazo de un año a que se refiere el párrafo anterior será de seis meses.

Una vez practicada la reducción de la base imponible, ésta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación, salvo cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional. En este caso, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación percibida.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el sujeto pasivo desista de la reclamación judicial al deudor o llegue a un acuerdo de cobro con el mismo con posterioridad al requerimiento notarial efectuado, como consecuencia de éste o por cualquier otra causa, deberá modificar nuevamente la base imponible al alza mediante la expedición, en el plazo de un mes a contar desde el desistimiento o desde el acuerdo de cobro, respectivamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente.

Cinco. En relación con los supuestos de modificación de la base imponible comprendidos en los apartados tres y cuatro anteriores, se aplicarán las siguientes reglas:

1.ª No procederá la modificación de la base imponible en los casos siguientes:

- a) Créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada.
- b) Créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o cubiertos por un contrato de seguro de crédito o de caución, en la parte afianzada o asegurada.
- c) Créditos entre personas o entidades vinculadas definidas en el artículo 79, apartado cinco de esta ley.
- d) Créditos adeudados o afianzados por Entes públicos.

Lo dispuesto en esta letra d) no se aplicará a la reducción de la base imponible realizada de acuerdo con el apartado cuatro del artículo 80 de esta ley para los créditos que se consideren total o parcialmente incobrables, sin perjuicio de la necesidad de cumplir con el requisito de acreditación documental del impago a que se refiere la condición 4.ª de dicho precepto.

2.ª Tampoco procederá la modificación de la base imponible cuando el destinatario de las operaciones no esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en Canarias, Ceuta o Melilla.

3.ª En los supuestos de pago parcial anteriores a la citada modificación, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación satisfecha.

4.ª La rectificación de las deducciones del destinatario de las operaciones, que deberá practicarse según lo dispuesto en el artículo 114, apartado dos, número 2.º, segundo párrafo de esta ley, determinará el nacimiento del correspondiente crédito en favor de la Hacienda Pública.

Si el destinatario de las operaciones sujetas no hubiese tenido derecho a la deducción total del Impuesto, resultará también deudor frente a la Hacienda Pública por el importe de la cuota del impuesto no deducible."

Por tanto, a la vista de esta regulación, el plazo para llevar a cabo la modificación de la base imponible, previsto en el artículo 80.Cuatro de la Ley del impuesto, es de tres meses desde la finalización del plazo de un año posterior al devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo. Además, deberán cumplirse el resto de las condiciones previstas en el artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992 para la modificación de la base imponible

Asimismo, este artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA establece que, en relación con la modificación de la base imponible correspondiente a créditos incobrables por operaciones a plazo o por precio aplazado, el preceptivo plazo de un año, para considerar el crédito como incobrable, debe empezar a contarse desde el vencimiento del plazo o plazos impagados, no desde la fecha de devengo del Impuesto, a fin de proceder a la reducción proporcional de la base imponible.

Sin embargo, llegados a este punto, es donde surge la controversia. A tal efecto, la parte interesada considera, como ya ha quedado expuesto en los antecedentes de hecho de la presente resolución, que con el acuerdo de intenciones otorgado el 26 de julio de 2011, por el que las partes implicadas establecieron un futuro aplazamiento y fraccionamiento de la deuda pendiente de pago, la operación se transformó en una "operación a plazos o con precio aplazado." Aplazamiento que se concretó mediante el "Contrato de reconocimiento de deuda" de fecha 5 de junio de 2012", en donde se fijó un calendario para el pago de las cantidades adeudadas.

Por el contrario, la Administración tributaria sostiene que los pactos sobre el pago del precio, de haberse acreditado, no vinculan a la Administración tributaria, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (en adelante, LGT), en el que se señala lo siguiente:

"4. Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas".

En este sentido, conviene destacar la contestación a la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (DGT), de fecha 10 de mayo de 2019, referencia V1035-19, donde se reitera el criterio mantenido en otras ocasiones, entre ellas, la contestación a la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de fecha 4 de abril de 2012, referencia V0704-12, contestación de fecha 13 de marzo de 2013, a la consulta V1447-13 y contestación de 4 de abril de 2012 a la consulta V0704-12. La cuestión planteada en la consulta fue la siguiente: "la sociedad consultante ha prestado servicios a una mancomunidad de municipios que ha impagado diversas facturas. Ante la demora en el pago, la consultante ha llegado a un acuerdo con su cliente según el cual éste va a proceder al pago de determinadas facturas con aplazamiento estructurado, satisfaciendo una cantidad fija durante 45 meses."

En relación con esta cuestión, dispone la DGT lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"2.- Por otra parte, debe tenerse en cuenta que el artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992, en relación con la modificación de la base imponible correspondiente a créditos incobrables por operaciones a plazo o por precio aplazado, establece que el preceptivo plazo de un año o, en su caso, de 6 meses, para considerar el crédito como incobrable debe empezar a contarse desde el vencimiento del plazo o plazos impagados, no desde la fecha de devengo del Impuesto, a fin de proceder a la reducción proporcional de la base imponible.

Sin embargo, esta regulación particular podría no resultar aplicable al supuesto objeto de consulta dado que, según se indica en la propia ley 37/1992, a estos efectos se considerará que una operación es a plazos o con precio aplazado cuando se haya pactado que su contraprestación deba hacerse efectiva en pagos sucesivos o en uno sólo, respectivamente, siempre que el período transcurrido entre el devengo del Impuesto repercutido y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año o seis meses en el caso de empresarios o profesionales con un volumen de operaciones no superior a 6.010.121,04 euros.

En efecto, en el escrito de consulta no se aporta información que lleve a considerar que los plazos de pago de las operaciones fueran, originariamente, superiores al año o, en su caso, a 6 meses.

En este sentido, este Centro directivo ha señalado, en contestación a consulta vinculante de 4 de abril de 2012, número V0704-12, entre otras, lo siguiente: "la concesión de un aplazamiento al deudor de la consultante con posterioridad al devengo de la operación no producirá efectos ni sobre la calificación del crédito como aplazado ni sobre los plazos legalmente establecidos para la modificación de la base imponible, en función de su calificación original y el volumen de operaciones del sujeto pasivo."

Conforme al anterior criterio, que es compartido por este Tribunal, la calificación como una operación a plazos o con pago aplazado, así como el plazo legal para proceder a la modificación de la base imponible, se determina en el momento del devengo de la operación. Por tanto, la base imponible no puede ser objeto de modificación si se producen ulteriores aplazamientos de pago, con posterioridad a la citada fecha de devengo, ante la falta de pago originariamente acordado. Así pues, la concesión de un aplazamiento al deudor con posterioridad al devengo de la operación no produce efectos ni sobre la calificación del crédito como aplazado ni sobre los plazos legalmente establecidos para la modificación de la base imponible, en función de su calificación original.

En el presente caso, la reclamante no ha acreditado que la operación originariamente pudiese ser calificada como a plazos. El artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA supedita la modificación de la base imponible al cumplimiento de una serie de requisitos, tanto en relación con la calificación de los créditos como incobrables, como respecto al plazo para la rectificación de la base imponible. En concreto, se establece un plazo de tres meses siguientes a la finalización del plazo de un año para practicar la modificación de la base imponible, debiendo comunicarse a la Administración dicha modificación. Este Tribunal comprueba que, en el presente caso, la factura rectificativa se emitió el 31 de octubre de 2017 por un importe de 3.275.872,63 euros de base imponible y 589.657,86 euros de cuota, modificando los ejercicios 2010, 2011 y 2012, habiéndose incumplido el plazo que marca el legislador, por lo que procede confirmar la denegación de la modificación realizada por la interesada.

4. Entiende XZ que los requisitos fijados para la modificación de la base imponible deben ceñirse a limitar la incertidumbre de la consideración de incobrable del crédito, según el criterio del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En su escrito de alegaciones hace referencia a distintas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea relativas a casos que, si bien no son idénticos al supuesto de hecho ante el que nos encontramos, considera que son extrapolables al mismo. Este Tribunal una vez examinadas las sentencias alegadas confirma el criterio mantenido por la Administración tributaria de considerarlas no aplicables al caso que nos ocupa.

Como ya hemos señalado en el anterior fundamento de derecho de la presente resolución, en las situaciones que se tratan en los apartados tres y cuatro del referido artículo 80 de la Ley del IVA, relativas al impago por parte de los destinatarios de las operaciones, la modificación de la base imponible está sujeta a requisitos adicionales.

Al igual que en el caso de operaciones que quedan sin efecto, esta norma es transposición al Derecho interno de la Directiva 2006/112/CE artículo 90. En este caso, el esquema que establece la norma comunitaria es algo más complejo que el correspondiente a las operaciones que cesan en sus efectos, ya que se reconoce a los Estados miembros la facultad de proceder en contra del principio general de devolución.

Esta facultad para establecer excepciones por parte de los Estados comunitarios es objeto de análisis en la dos sentencias aducidas por la interesada, en las cuales el Tribunal de Justicia de la Unión Europea establece que el principio de no admitir la rectificación de la base imponible en los casos de impago ha de limitarse a casos excepcionales.

Así, en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, asunto C-246/16, Enzo Di Maura, de 23 de noviembre de 2017, establece que, de acuerdo con la Sexta Directiva artículo 11.C.1, párrafo segundo (en la actualidad, Directiva 2006/112/CE) un Estado miembro no puede supeditar la reducción de la base imponible al carácter infructuoso de un procedimiento concursal cuando dicho procedimiento puede durar más de diez años. La Administración italiana admitía la reducción de la base imponible en caso de impago, pero sólo cuando se hubiera instado un procedimiento concursal contra el deudor que hubiera terminado de forma infructuosa para el acreedor. Consta en la Sentencia que la duración media de este tipo de procedimientos en Italia es de 10 años.

Señala también la interesada la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto C-330/95, Goldsmiths, de 3 de julio de 1997, en donde se estudia un supuesto donde la Administración Tributaria de Reino Unido rechazó la modificación de la base imponible de unas operaciones cuya contraprestación no había sido pagada sobre la base de que dicha contraprestación no consistía en dinero. A tal efecto, señalo el Alto Tribunal europeo que no cabe excluir la posibilidad de la modificación de la base imponible por el mero hecho de que la contraprestación sea no dineraria.

Ninguna de estas dos sentencias son aplicables al caso concreto que nos ocupa, pues la normativa española no ha sometido la facultad de modificación de la base imponible en caso de impago a límites no permitidos por la jurisprudencia comunitaria. Así, XZ tuvo la posibilidad de ejercer el derecho a modificar las bases imponibles de las facturas iniciales impagadas una vez transcurrido un año desde el devengo, según lo establecido en el artículo 80.Cuatro de la Ley del I.V.A., pero no lo hizo, de manera que acabó decayendo su derecho por el transcurso de los 3 meses siguientes a la finalización del periodo de un año desde el devengo del impuesto repercutido. O por el contrario, en el caso de que la operación se hubiera configurado desde el principio como una operación a plazos, su proceder hubiera sido correcto.

Por todo lo anterior, este Tribunal debe rechazar las alegaciones de la interesada en este punto.

5. Por último, la interesada alega que el único motivo en el que se basa la Administración Tributaria para denegar la modificación de la base imponible es un defecto formal a la hora de modificar la base imponible que no afecta a la naturaleza y esencia de este derecho, como es que dicha modificación ha sido realizada fuera del plazo legalmente establecido al efecto.

En este sentido ha de señalarse que es criterio reiterado por este Tribunal Central, entre otras, en la resolución de 17 de julio de 2014 (R.G. 00-5205-2012), la obligatoriedad del cumplimiento de los plazos establecidos para todos los sujetos pasivos, y la improcedencia de la modificación de la base imponible por créditos incobrables fuera de los plazos legales vigentes en cada momento.

Por todo ello, este Tribunal concluye que la factura rectificativa de 31 de octubre de 2017, emitida fuera del plazo de tres meses siguientes a la finalización del período de un año desde la fecha devengo del Impuesto, debe ser considerada improcedente.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

## ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

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