

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ086335

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 18 de mayo de 2022

Sala 2.<sup>a</sup>

R.G. 4904/2019

**SUMARIO:****IVA. Modificación de la base imponible. Créditos incobrables. Cancelación de la garantía hipotecaria.**

El motivo de regularización, respecto del cual la contribuyente se muestra disconforme, es el relativo a la denegación de la modificación de la base imponible por créditos incobrables por incumplimiento del plazo señalado en el art. 80.Cuatro de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

En este caso, estamos ante una venta garantizada hipotecariamente con una finca. Dicha finca tenía diversos hipotecantes, siendo el primero y principal el banco. Se efectuó el acto de subasta de dicha finca, adjudicándose por un precio inferior a la deuda con el hipotecante principal, el banco, por lo que decaía el derecho de los hipotecantes secundarios. La cancelación registral de dicha hipoteca se efectuó el 5 de septiembre del año 2012, por lo que la entidad interesada efectuó la rectificación de la factura mencionada considerando que en el cuarto trimestre del año 2012 nació el derecho a efectuar la modificación de la base imponible de acuerdo con el art. 80 de la Ley del IVA. La Administración, por el contrario, entendió que los plazos habían de contarse desde la fecha de la subasta, por lo que la modificación había sido extemporánea. Por tanto, la cuestión objeto de análisis consiste en determinar si la modificación de la base imponible practicada por la entidad conforme al art. 80.Cuatro de la Ley 37/1992 (Ley IVA) resulta procedente.

Conforme al art. 80.Cuatro de la Ley del IVA, para poder calificar un crédito como incobrable había de transcurrir un año (o 6 meses) desde el devengo y, a partir de ese momento, disponía la entidad de un plazo de tres meses para poder modificar la base imponible por créditos incobrables. Ahora bien, el art. 80.Cinco.1<sup>a</sup>.a) de la Ley del IVA, dispone que no procederá la modificación de la base imponible cuando nos encontremos ante créditos que disfruten de garantía real, siendo que en el presente supuesto concurría dicha circunstancia.

Se ha de observar que, encontrándose el crédito garantizado con garantía real, existía cierta certeza de que el cobro se iba a producir, por lo que el transcurso del referido plazo establecido, sin haber obtenido el cobro, no confería la naturaleza de incobrable al crédito en cuestión, en el presente supuesto, pues éste estaba en ese momento garantizado y, por tanto, existía certidumbre en cuanto al cobro. Por tanto, durante el periodo de vigencia de la garantía hipotecaria el crédito no puede entenderse que tuviera el carácter de incobrable y por ese motivo, precisamente, el art. 80.Cinco impedía la modificación de la base imponible.

En consecuencia, el cómputo del plazo previsto de tres meses que impone la letra B) para modificar la base imponible se ha de realizar cuando el crédito en cuestión, en el presente caso, adquirió la naturaleza de incobrable, siendo este momento cuando se produjo la cancelación de la hipoteca constituida en su favor con fecha 5 de septiembre 2012, y no la fecha de la subasta, como sostenía la Administración y el Tribunal Regional.

En resumen, cuando se produce la cancelación de la garantía, sin que se haya podido hacer efectivo el cobro del crédito, ha de entenderse que es en ese momento en el que el crédito tiene el carácter de incobrable y, para poder modificar la base imponible, se inicia el cómputo del plazo de los tres meses previsto en el apdo. Cuatro del art. 80 de la Ley de IVA, o el cómputo del plazo recogido en el apdo. Tres de dicho precepto en los supuestos en los que se hubiese dictado auto de declaración de concurso. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 80, 94 y 99.

RD 1624/1992 (Rgto IVA), art. 24.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 90 y 273.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 11.

Ley 58/2003 (LGT), art. 191.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 18 de mayo de 2022

RECURSO: 00-04904-2019

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA

NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA  
RECURRENTE: **XZ SL** - NIF ...  
REPRESENTANTE: ... - NIF ...  
DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña, mediante la cual se desestiman las reclamaciones nº 08-07560-2015 y nº 08-07636-2015 y se confirma el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación Especial de Cataluña, de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2012, y el acuerdo de imposición de sanción derivado de aquél.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

Con fecha 28 de noviembre del año 2012, se notificó al contribuyente el inicio de actuaciones de comprobación e investigación de carácter parcial en relación con el Impuesto sobre Sociedades por el ejercicio 2010 y con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) por los periodos de liquidación del citado ejercicio 2010. Con fecha de 15 de abril del año 2013, se ampliaron las actuaciones inspectoras al IVA respecto de todos los periodos de liquidación del ejercicio 2012.

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas, con fecha de 20 de febrero del año 2015, se procedió a la extensión y notificación de acta de disconformidad, modelo **A02**, número **...3**, relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido por los trimestres del ejercicio 2012, de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 del RGAT.

El obligado tributario declaró desarrollar la actividad de PROMOCION INMOBILIARIA DE EDIFICACIONES, figurando de alta desde el 16-09-2005 en el epígrafe 833.2 del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE). La única actividad efectuada fue la explotación en régimen de alquiler de ... plazas de aparcamiento, algunas con trastero, situadas en ..., de ...

En la liquidación se efectuó la regularización de determinadas cuotas de IVA repercutido de los tres primeros trimestres de 2012, que habían sido declaradas en el cuarto trimestre del año, así como del exceso de cuotas de IVA devengado declaradas con respecto a las comprobadas por el conjunto del año 2012 de 96,15 euros. Respecto del IVA deducible, se desprende la existencia de cuotas de IVA deducidas en los dos primeros trimestres del año 2012 que debieron haber sido declaradas en los dos últimos trimestres del año 2012, así como un exceso de cuotas de IVA a deducir con respecto a las declaradas por el conjunto del año 2012 de 109,30 euros.

Asimismo, la regularización consistió en no admitir la modificación de la base imponible declarada por el cuarto trimestre del año 2012 de -206.337,38 euros, por considerar que la misma no se efectuó de acuerdo con las condiciones incluidas en la normativa del IVA, en concreto en el artículo 80, en sus apartados cuatro y cinco, de la Ley 37/1992 del IVA.

El acuerdo de liquidación, notificado el 24 de julio de 2015, fue motivado en los siguientes términos:

*"Por el cuarto trimestre del año 2012 se incorporó una factura negativa de cuota de IVA por importe de -206.337,88 euros (en el libro registro de facturas expedidas). Los datos de esta factura son los siguientes:*

*Fecha: 01-12-2012.*

*Emisor: el sujeto pasivo.*

*Destinatario: " **TW SL**", con NIF: ..., ..., de ... (...).*

*Número: R-1.*

*Concepto: FACTURA RECTIFICATIVA QUE RECTIFICA PARTE DE LA FACTURA NÚMERO 1 DE 21-12-2006, POR CUMPLIRSE LOS REQUISITOS ESTABLECIDOS EN EL ART. 80 DE LA LEY DE 28 DE DICIEMBRE Y EL ART. 24 DEL RD 1624/1992 DE 29 DE DICIEMBRE DE LA LEY DEL IVA.*

*Importe: -206.337,38 euros de cuota de IVA.*

*Dicha factura tenía el origen en el contrato de permuta efectuado el 21-12-2006 entre el sujeto pasivo y el destinatario, por el que el sujeto pasivo entregaba un edificio situado en ..., de .... Dicha entrega quedaba reflejada en la factura número 1 de 21-12-2006, por la que el sujeto pasivo entregaba un edificio antiguo para derribar y edificar en el mismo un edificio con viviendas, parkings y trasteros. El importe de esta entrega fue de 2.889.115,43 euros, más una cuota de IVA de 462.258,47 euros. Como contrapartida de esta entrega "**TW SL**", debía entregar al*

sujeto pasivo una serie de parkings y trasteros, que son los que ahora explota el sujeto pasivo, y una entrega en metálico, que no fue realizada.

La venta referida estaba garantizada hipotecariamente, con una finca situada en ... Dicha finca tenía diversos hipotecantes siendo el primero y principal el **BANCO\_1**, y en fecha de ... de ... del año 2011 se efectuó el acto de subasta de dicha finca, adjudicándose por un precio inferior a la deuda con el hipotecante principal, el **BANCO\_1**, por lo que decaía el derecho de los hipotecantes secundarios. La cancelación registral de dicha hipoteca se efectuó el ... de ... del año 2012.

Con respecto al mencionado crédito nacido en el año 2006 son destacables los siguientes datos:

El contribuyente tenía una segunda hipoteca contra el deudor, siendo el primer hipotecante el **BANCO\_1**.

La hipoteca recaía sobre una finca situada en ..., que estaba tasada a efectos de subasta en ... euros el ... de ... del año 2011, procedimiento .../2012.

En el escrito de alegaciones presentado por el contribuyente por el Impuesto sobre Sociedades del año 2010 se expone que la primera hipoteca a favor del **BANCO\_1, S.A.**, era por importe de 3.606.072,62 euros.

El crédito del obligado tributario en cuestión ascendía a 1.495.946,01 euros.

El acta de subasta de la finca es de ... de ... del año 2011, y se adjudicó la finca ... por 2.900.000 euros.

El 02-07-2009, y por conducto notarial (acta notarial de 02-07-2009), el obligado tributario requirió al deudor el pago del crédito, con resultado infructuoso.

Al estar el crédito del contribuyente garantizado mediante segunda hipoteca no procedía en principio modificar la base imponible, conforme a lo explicado por el artículo 80 cinco 1ª a) de la Ley del IVA. Pero en la circunstancia excepcional de que la segunda hipoteca que tenía de garantía el contribuyente quedó claramente sin efectos al subastarse la finca por la primera hipoteca (al obtenerse en la subasta 2.900.000 euros y no alcanzar por tanto el contribuyente a cobrar cantidad alguna de lo garantizado por la citada segunda hipoteca), debería contemplarse la posibilidad de modificación de la base imponible expuesta de acuerdo con las condiciones del artículo 80 cuatro A, a la luz del contenido de la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V1056/2012 de 17 de mayo del año 2012: "(...;)

3.- Según los hechos descritos en el escrito de consulta, en el momento en que va a producirse la declaración de concurso de acreedores habrá desaparecido la garantía hipotecaria al haberse producido la adjudicación del solar a una entidad financiera en ejecución de una garantía hipotecaria preferente sobre el mismo solar. En estas circunstancias, el crédito de la consultante habrá dejado de estar garantizado y quedará abierta la posibilidad de modificar la base imponible por el procedimiento del artículo 80, apartado tres, de la Ley 37/1992, en el plazo y conforme al procedimiento señalado. (...;)"

En el caso presente, si se cuentan 6 meses en lugar de desde el devengo del IVA en cuestión desde la subasta efectuada el ... de ... del año 2011 en la que se pone de manifiesto la ineficacia de la garantía que poseía el contribuyente, se llega a la fecha de 21 de marzo del año 2012, y la modificación de la base imponible se debería haber producido desde esa fecha de 21 de marzo del año 2012 hasta el 21 de junio del año 2012 (segundo trimestre del año 2012); y el contribuyente la efectuó en una factura rectificativa del cuarto trimestre del año 2012, por tanto fuera del plazo previsto por la normativa del IVA, por lo que no se admite la rectificación incorporada en la autoliquidación del IVA del cuarto trimestre del año 2012."

## Segundo.

El acuerdo sancionador, notificado el 24 de julio de 2015, determinó sanciones a ingresar por un importe total de 711,86 euros al apreciarse la comisión de las infracciones tipificadas en los artículos 191.6 y 191.2 de la Ley 58/2003 General Tributaria.

El acuerdo señalaba lo siguiente:

"Las conductas del obligado tributario a continuación descritas son claramente antijurídicas, al transgredir las normas anteriores, puesto que dejó de declarar IVA devengado en los tres primeros trimestres del año 2012 para declararlo en el cuarto trimestre del año 2012, y se dedujo unas cuotas de IVA soportado en los dos primeros trimestres del año 2012 con anterioridad al trimestre en el que las mismas efectivamente se soportaron y devengaron, lo que supuso dejar de declarar cuotas de IVA devengado en el trimestre correspondiente a su devengo, y deducirse cuotas de IVA soportado con anterioridad a que las mismas se soportasen y devengasen, actuando de este modo el obligado tributario en contra de lo que así establece el artículo 99 uno de la Ley 37/1992 ("Uno. En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho período del importe total de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas durante el mismo período de liquidación en el territorio de aplicación del Impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas").

Las infracciones que fueron cometidas en el primer, segundo y tercer trimestre de 2012, fueron calificadas como leves y sancionadas con multas pecuniarias proporcionales del 50% de la base de las sanciones.

### **Tercero.**

No conforme con dichos acuerdos, el interesado interpuso reclamaciones ante el TEAR de Cataluña, que fueron registradas con nº 08-07560-2015 y nº 08-07636-2015. El Tribunal Regional las desestimó en los siguientes términos:

*"El obligado tributario alega, en resumen, que el plazo de 3 meses para emitir la factura rectificativa tiene que contarse a partir del vencimiento de 6 meses desde la cancelación registral de la hipoteca, y no desde el momento de la subasta. En cuanto a las sanciones, reproduce las alegaciones relativas a la liquidación.*

*La controversia es si la fecha en la que se pone de manifiesto la ineficacia de la garantía es el momento de la cancelación registral de la hipoteca, como alega el contribuyente. El plazo de tres meses del artículo 80 LIVA se debe contar desde que se extingue la obligación que conlleva la hipoteca, esto es, desde que la segunda hipoteca que tenía de garantía el contribuyente quedó claramente sin efectos al subastarse la finca por la primera hipoteca (... de ... de 2011, al obtenerse en la subasta 2.900.000 euros y no alcanzar por tanto el contribuyente a cobrar cantidad alguna de lo garantizado por la citada segunda hipoteca); en ese momento se produce adjudicación al acreedor preferente y por tanto la pérdida de la cosa debida como establece el artículo 1156 del Código Civil.*

*En el mismo sentido se expresa el artículo 134 de la Ley Hipotecaria que determina que el testimonio del decreto de adjudicación de fecha ... de ... de 2011 (Procedimiento de Ejecución Hipotecaria .../2010 Sección C) supone la cancelación de las cargas e inscripciones de terceros poseedores que sean posteriores.*

*En cuanto a la fecha alegada por el reclamante, que es la fecha de la cancelación registral de la hipoteca, este Tribunal considera que si bien la inscripción registral es necesaria para la existencia del derecho real de hipoteca, su subsistencia no depende de aquella inscripción registral, sino del cumplimiento de la obligación que garantiza. Así, acreditado el cumplimiento, desaparece el derecho accesorio, siendo la constancia registral una mera cuestión de hecho formal.*

*Por tanto, queda desestimada la pretensión del contribuyente, ya que en la fecha de emisión de la factura rectificativa, 1 de diciembre de 2012, ya habría transcurrido el plazo, confirmado la regularización efectuada por la Administración . ,*

*En cuanto a la sanción, la Administración no impone sanción en relación a la solicitud de devolución por la factura rectificativa ya que entiende que es interpretación razonable considerar que el plazo podía comenzar a contarse desde la cancelación registral de la hipoteca."*

### **Cuarto.**

Disconforme con dicha resolución, notificada el día 25 de junio de 2019, el interesado interpuso el día 24 de julio de 2019 el presente recurso alegando, en síntesis, que modificó la base imponible y rectificó la cuota repercutida dentro del plazo legal.

En lo referente a la sanción, el reclamante solicita que sea anulada, asimismo, por este Tribunal.

## **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 y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

### **Segundo.**

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la legalidad de la resolución dictada en primera instancia por el TEAR de Cataluña.

### **Tercero.**

De acuerdo con lo relatado en los antecedentes de la presente resolución, la regularización consistió, en primer lugar, en la realización de unos ajustes, tanto respecto del IVA devengado como del soportado declarado por el obligado tributario, respecto de los cuales el interesado no manifiesta su disconformidad en la presente reclamación. En concreto, en la liquidación se efectuó la regularización de determinadas cuotas de IVA repercutido de los tres primeros trimestres de 2012, que habían sido declaradas en el cuarto trimestre del año, así como del exceso de cuotas de IVA devengado declaradas con respecto a las comprobadas por el conjunto del año 2012 de 96,15 euros. Asimismo, respecto del IVA deducible, se desprende la existencia de cuotas de IVA deducidas en los dos primeros trimestres del año 2012 que debieron haber sido declaradas en los dos últimos trimestres del año 2012, así como un exceso de cuotas de IVA a deducir con respecto a las declaradas por el conjunto del año 2012 de 109,30 euros.

Por tanto, se observa la existencia de un desfase temporal entre el trimestre de devengo en el que se debieron haber declarado algunas de las cuotas de IVA devengadas por el contribuyente y en el que podían deducirse, de acuerdo con el conjunto de la información recopilado por la Inspección en las actuaciones inspectoras desarrolladas.

Dispone el artículo 99.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (Ley del IVA, en adelante):

*"Uno. En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho período del importe total de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas durante el mismo período de liquidación en el territorio de aplicación del Impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas."*

Asimismo, el artículo 94.Tres de la Ley del IVA señala:

*"Tres. En ningún caso procederá la deducción de las cuotas en cuantía superior a la que legalmente corresponda ni antes de que se hubiesen devengado con arreglo a Derecho."*

De acuerdo con los preceptos referidos, resulta claro que la liquidación efectuada por la Inspección en relación con dichos ajustes fue correcta y debe ser confirmada, no existiendo, asimismo, disconformidad alguna del reclamante a este respecto.

#### **Cuarto.**

El segundo motivo de regularización, respecto del cual la reclamante sí se muestra disconforme, es el relativo a la denegación de la modificación de la base imponible por créditos incobrables por incumplimiento del plazo señalado en el artículo 80.Cuatro de la Ley del impuesto.

De acuerdo con la información obrante en el expediente, la reclamante efectuó, con fecha 21 de diciembre de 2006, una operación de permuta con la entidad **TW SL** conforme a la cual la primera entregaba un edificio situado en ..., de .... Dicha entrega quedó reflejada en la factura número 1 de 21-12-2006, por la que el sujeto pasivo entregaba un edificio antiguo para derribar y edificar en el mismo un edificio con viviendas, parkings y trasteros. El importe de esta entrega fue de 2.889.115,43 euros, más una cuota de IVA de 462.258,47 euros. Como contrapartida de esta entrega, la entidad **TW SL** debía entregar al sujeto pasivo una serie de parkings y trasteros, que son los que después explotaría la entidad ahora reclamante, y una entrega en metálico, que no fue realizada.

La venta referida estaba garantizada hipotecariamente con una finca situada en .... Dicha finca tenía diversos hipotecantes, siendo el primero y principal el **BANCO\_1**, y en fecha de ... de ... del año 2011 se efectuó el acto de subasta de dicha finca, adjudicándose por un precio inferior a la deuda con el hipotecante principal, el **BANCO\_1**, por lo que decaía el derecho de los hipotecantes secundarios.

La cancelación registral de dicha hipoteca se efectuó el 5 de septiembre del año 2012, por lo que la entidad interesada efectuó la rectificación de la factura mencionada considerando que en el cuarto trimestre del año 2012 nacía el derecho a efectuar la modificación de la base imponible de acuerdo con el artículo 80 de la Ley del IVA. La Administración, por el contrario, entendió que los plazos habían de contarse desde la fecha de la subasta, por lo que la modificación había sido extemporánea.

Por tanto, la cuestión objeto de análisis en la presente reclamación consiste en determinar si la modificación de la base imponible practicada por la recurrente conforme al artículo 80 Cuatro de la Ley de IVA resulta procedente. Para ello, es preciso acudir, en primer lugar, a lo dispuesto en la normativa española, en concreto, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, Ley del IVA en lo sucesivo, la cual arbitra dos procedimientos para que la entidad acreedora pueda modificar la base imponible y, consecuentemente, las cuotas devengadas que declaró inicialmente.

En este sentido, el artículo 80 de la Ley del IVA, referido a la modificación de la base imponible, dispone lo siguiente en la redacción vigente con anterioridad al 26 de diciembre de 2008, fecha del devengo de la operación cuya base imponible pretende la reclamante modificar (el subrayado es nuestro):

*"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 máximo fijado en el número 5.º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal. (...)*

*Cuatro. La base imponible también podrá reducirse 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.ª Que hayan transcurrido dos años desde el devengo del impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.*

*2.ª Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los libros registros exigidos para este Impuesto.*

*3.ª 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 300 euros.*

*4.ª Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor.*

*La modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del período de dos años a que se refiere la condición 1.ª del párrafo anterior y comunicarse a la Administración tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente. (...)*

*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. (...)"*

No obstante, el citado precepto ha sido objeto de sucesivas reformas, siendo la última de ellas operada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, en vigor desde el 1 de enero de 2015. La redacción de la norma desde dicha fecha es la siguiente:

*"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. (...)*

*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.ª 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 a que se refiere esta condición 1.ª podrá ser, de seis meses o un año.*

*En el caso de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja esta condición se entenderá cumplida en la fecha de devengo del impuesto que se produzca por aplicación de la fecha límite del 31 de diciembre a que se refiere el artículo 163 terdecies de esta Ley.*

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado será necesario que haya transcurrido el plazo de seis meses o un año a que se refiere esta regla 1.ª, desde el vencimiento del plazo o plazos correspondientes hasta la fecha de devengo de la operación.

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

3.ª 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.ª 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 las operaciones a plazos a que se refiere la condición 1ª anterior, resultará suficiente instar el cobro de uno de ellos mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo 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, la reclamación judicial o el requerimiento notarial a que se refiere la condición 4.ª 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.

B) La modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del periodo de seis meses o 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.

En el caso de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja, el plazo de tres 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.

C) 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. (...)"

Por su parte, el artículo 24 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante Reglamento del IVA, establece lo siguiente, en la redacción aplicable desde el 1 enero de 2015:

"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 imponderables 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 rectificativa 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 período 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.



3. En el caso de adquisiciones intracomunitarias de bienes en las que el adquirente obtenga la devolución de los impuestos especiales en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte de los bienes, se reducirá la base imponible en la cuantía correspondiente a su importe.

No obstante, no procederá modificar los importes que se hicieran constar en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias a que se refiere el artículo 78.

La variación en el importe de la cuota devengada se reflejará en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se haya obtenido la devolución, salvo que ya hubiera sido totalmente deducida por el propio sujeto pasivo. En este último supuesto no procederá regularización alguna de los datos declarados."

Partiendo de la normativa anteriormente reproducida, se debe resaltar que el artículo 80, apartados Tres y 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.

Por su parte, el Reglamento de IVA establece el plazo para realizar la debida comunicación de la rectificación de la base imponible a la Administración en un mes desde la fecha de la expedición de la factura rectificativa.

Dicho esto, y tal y como se ha relatado en los antecedentes de hecho, la Administración considera que la entidad ha incumplido el plazo establecido legalmente para modificar la base imponible, debiendo proceder a analizar este Tribunal, por tanto, si efectivamente se ha producido este incumplimiento.

#### Quinto.

El artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA es transposición del 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), el cual dispone lo siguiente:

"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."

También cabe resaltar el artículo 273 de la misma Directiva, el cual establece lo siguiente:

"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 del TJUE 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)".*

#### **Sexto.**

Como se ha expuesto anteriormente, en el presente supuesto, en aplicación de lo establecido en el artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA, la entidad **XZ SL** (NIF: ...) procedió a modificar la base imponible de la operación efectuada con la entidad **TW SL**, ante el impago de dicha entidad de la cantidad que adeudaba y la cancelación de la garantía hipotecaria que había sido otorgada en favor de la entidad hoy reclamante.

Conforme a la información que consta en el expediente, la venta referida estaba garantizada hipotecariamente con una finca situada en .... Dicha finca tenía diversos hipotecantes, siendo el primero y principal el **BANCO\_1**, y en fecha de ... de ... del año 2011 se efectuó el acto de subasta de dicha finca, adjudicándose por un precio inferior a la deuda con el hipotecante principal, el **BANCO\_1**, por lo que decaía el derecho de los hipotecantes secundarios.

La cancelación registral de dicha hipoteca se efectuó el 5 de septiembre del año 2012, por lo que la entidad interesada efectuó la rectificación de la factura mencionada considerando que en el cuarto trimestre del año 2012 nacía el derecho a efectuar la modificación de la base imponible de acuerdo con el artículo 80 de la Ley del IVA. La Administración, por el contrario, entendió que los plazos habían de contarse desde la fecha de la subasta, por lo que la modificación había sido extemporánea.

Por tanto, desde la constitución de la garantía real hasta que se decretó su cancelación, concurría la circunstancia prevista en la letra a) del artículo 80, apartado Quinto, que impide la modificación de la base imponible al encontrarse garantizado con una garantía real, por lo que es a partir del momento de la cancelación de la hipoteca cuando el crédito adquirió la naturaleza de incobrable.

Debe recordarse que el citado artículo 80.Cuatro dispone que *"la base imponible también podrá reducirse proporcionalmente cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables"* y, a continuación, en la letra A, recoge cuatro condiciones que debe reunir un crédito para poder considerarse total o parcialmente incobrable:

1.<sup>a</sup> Que haya transcurrido un año (o, en su caso, seis meses) desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo (este plazo era de dos años en la redacción en vigor hasta el 26 de diciembre de 2008).

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.

A continuación, la letra B del apartado Cuatro, dispone que *"la modificación deberá realizarse en el plazo de los tres 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."*

Por tanto, conforme al artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA, para poder calificar un crédito como incobrable había de transcurrir un año (o 6 meses) desde el devengo y, a partir de ese momento, disponía la reclamante de un plazo de tres meses para poder modificar la base imponible por créditos incobrables.

Así, antes del cambio normativo efectuado por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, para poder modificar la base imponible en los supuestos de créditos incobrables el plazo que debía transcurrir entre el devengo del Impuesto y la calificación del crédito como incobrable era de dos años.

No obstante, con la Ley 4/2008, que entró en vigor el 26 de diciembre de 2008, se reduce este plazo a un año. La Disposición Transitoria Tercera de la citada Ley dispone lo siguiente:

*"Los sujetos pasivos que sean titulares de créditos total o parcialmente incobrables correspondientes a cuotas repercutidas por la realización de operaciones gravadas para los cuales, a la entrada en vigor de esta Ley, haya transcurrido más de un año pero menos de dos años y tres meses desde el devengo del Impuesto, podrán proceder a la reducción de la base imponible en el plazo de los tres meses siguientes a dicha entrada en vigor, siempre que concurran todos los requisitos a que se refiere el artículo 80.cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, con exclusión del referido en la condición 1.<sup>a</sup> de dicho precepto, y el artículo 22.º 7 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, con exclusión del referido en la condición 1.<sup>a</sup> de dicho precepto.*

*No podrán acogerse a lo dispuesto en el párrafo anterior los sujetos pasivos que durante el plazo de los tres meses a contar desde la entrada en vigor de esta Ley puedan reducir la base imponible conforme a lo dispuesto en*

*el artículo 80.tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y en el artículo 22.º 6 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias."*

En el presente caso, dado que a la fecha de entrada en vigor de la norma, el 26 de diciembre de 2008, no habían transcurrido 2 años y tres meses desde la fecha del devengo de la operación, el 21 de diciembre de 2006, la referida Disposición Transitoria Tercera de la Ley 4/2008 permitía al sujeto pasivo proceder a la reducción de la base imponible en el plazo de los tres meses siguientes a dicha entrada en vigor, por lo que el plazo de 3 meses concluiría el 26 de marzo de 2009.

Como ha quedado expuesto, a dicha fecha concurría un supuesto que imposibilitaba la modificación de la base imponible ex lege. Así, el artículo 80.Cinco a) de la Ley del IVA, anteriormente reproducido, dispone que no procederá la modificación de la base imponible cuando nos encontremos ante créditos que disfruten de garantía real, siendo que en el presente supuesto concurría dicha circunstancia.

No obstante, se ha de observar que, encontrándose el crédito garantizado con garantía real, existía cierta certeza de que el cobro se iba a producir, por lo que el transcurso del referido plazo establecido en la letra A) 1º, sin haber obtenido el cobro, no confería la naturaleza de incobrable al crédito en cuestión, en el presente supuesto, pues éste estaba en ese momento garantizado y, por tanto, existía certidumbre en cuanto al cobro. Por tanto, durante el periodo de vigencia de la garantía hipotecaria el crédito no puede entenderse que tuviera el carácter de incobrable y por ese motivo, precisamente, el artículo 80.Cinco impedía la modificación de la base imponible.

En consecuencia, el cómputo del plazo previsto de tres meses que impone la letra B) para modificar la base imponible se ha de realizar cuando el crédito en cuestión, en el presente caso, adquirió la naturaleza de incobrable, siendo este momento cuando se produjo la cancelación de la hipoteca constituida en su favor con fecha 5 de septiembre 2012, y no la fecha de la subasta, como sostenía la Administración y el Tribunal Regional. Consta en el expediente, a este respecto, la certificación, de fecha 5 de septiembre de 2012, del Registrador de la Propiedad de ..., que dispone lo siguiente:

*"Don ..., Registrador Interino del Registro de la Propiedad de ..., conforme a lo dispuesto en el Artículo 135 de la Ley Hipotecaria, al Sr. Juez de Primera Instancia número Cuatro de ..., y con referencia al Procedimiento de Ejecución Hipotecaria número .../2010, Sección 2, seguido en dicho Juzgado, por la entidad "XZ SL", contra la entidad "TW SL", referente a la hipoteca objeto de la inscripción 6ª, de la finca registral número ... de ..., constituida en escritura otorgada ante el Notario de ..., don ..., el día 21 de diciembre de 2006, fue expedida la certificación prevenida en el Art. 688 de la LEC,*

*CERTIFICO: Que con fecha de hoy, se ha procedido a la cancelación de la referida hipoteca y su nota de expedición de certificación, que gravan dicha finca, en virtud de un mandamiento del Juzgado de Primera Instancia número dos de ..., dimanante del procedimiento de Ejecución Hipotecaria número .../2010, Sección C, promovidos por "BANCO\_1." para la ejecución de la hipoteca objeto de la inscripción 5ª de dicha finca, practicada con fecha 18 de febrero de 2003. ..., a 5 de ,septiembre de 2012."*

Respecto a la naturaleza del plazo para la rectificación debemos traer a colación lo dispuesto por este TEAC en la resolución de la reclamación nº 00-05205-2012, de fecha 17 de julio de 2014, en la que se determinó que en el IVA debe distinguirse entre el plazo de tres meses establecido en la en el artículo 80.Cuatro para el ejercicio del derecho de rectificación, cuyo incumplimiento determina la caducidad de dicho derecho, y el plazo de un mes establecido por el Reglamento de IVA, en su artículo 24, para cumplir la obligación de comunicar a la Administración las rectificaciones efectuadas y entregarle la correspondiente documentación. Dispone la resolución:

*"De este modo, como se mantiene en resolución de este TEAC, de fecha 24 de enero de 2013 (00/4158/2009), procede distinguir los plazos recogidos en el artículo 80.Cuatro LIVA y en el artículo 24.2.a)2º Reglamento IVA.*

*De acuerdo con lo establecido en el artículo 80.Cuatro LIVA, la modificación de bases imposables debe efectuarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del período de un año desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo. Se trata, por tanto, de un plazo de ejercicio del derecho de modificación, distinto del plazo de comunicación previsto en el artículo 24.2.a)2º Reglamento IVA."*

En el mismo sentido, la resolución de la reclamación nº 00-4158-2009, de 24 de enero de 2013, establece que:

*"El ejercicio del derecho a rectificar la base imponible en el caso de créditos comerciales incobrables, está sujeto al cumplimiento del plazo de 3 meses establecido en el artículo 80.Cuatro, a contar desde la finalización del período de un año que debe transcurrir desde el devengo del impuesto para que el crédito tenga la consideración*

de incobrable. Una vez transcurrido dicho plazo de 3 meses el sujeto pasivo pierde su derecho a efectuar la rectificación de las bases imponibles, produciéndose la caducidad del derecho."

Por lo tanto, el referido plazo de 3 meses es un plazo de caducidad, transcurrido el cual no procede la modificación de la base imponible.

En el presente supuesto, el referido plazo de tres meses se cumpliría puesto que la factura rectificativa se emitió con fecha 1 de diciembre de 2012, por lo que no habrían transcurrido tres meses desde el 5 de septiembre de 2012, fecha de la cancelación de la hipoteca que garantizaba el crédito cuya base imponible se pretende modificar.

Al respecto, resulta interesante destacar la sentencia del Tribunal Supremo, citada por la reclamante en sus alegaciones, recaída con fecha 30 de junio de 2017 en el recurso de casación nº 2243/2016, que hace referencia, a su vez, a la sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de julio de 2006 (recurso nº 247/2014), disponiendo al respecto lo siguiente:

*"Y, con mayor argumentación, a la misma conclusión, aunque en un supuesto con singularidades propias, ha llegado la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional en su reciente sentencia de 11 de julio de 2006 (rec. núm. 247/2014), donde se examina «si la aplicación del plazo fijado en el artículo 80.Tres de la Ley del IVA que regula la rectificación de las facturas debe aplicarse de forma estricta a la mercantil recurrente o si, por el contrario, concurren en la recurrente circunstancias muy específicas que deben tenerse en cuenta para excepcionar la aplicación del citado plazo» (FD Cuarto).*

*Después de indicar que el plazo del art. 80.Tres de la LIVA «busca evitar que el pasivo común del concurso que haya sido ya fijado pueda verse alterado posteriormente incidiendo en decisiones ya adoptadas y, en suma, que existan alteraciones en los créditos después del plazo máximo para la fijación de la masa pasiva del concurso», la Sala señala: «Corresponde entonces analizar cuáles son las consecuencias que conlleva que en este caso la recurrente haya presentado la solicitud de modificación de la base imponible incumpliendo ese plazo y para ello debemos analizar la trascendencia de ese requisito atendiendo al principio de neutralidad del IVA y a la ausencia de causación de perjuicios para la Hacienda Pública.- Para ello debemos remitirnos a la naturaleza del IVA y a la definición que de la misma y, en particular, del derecho a la deducción, ha hecho el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea y el propio Tribunal Supremo. En este sentido, se anticipa por esta Sección que la liquidación recurrida vulnera el referido principio de neutralidad por cuanto se hace ingresar a la compañía unas cuotas del IVA que nunca ha cobrado ni va a cobrar» (FD Cuarto).*

*Y tras reflejar la doctrina sentada en nuestras sentencias de 26 de enero de 2012 , de 28 de enero de 2011 y de 13 de octubre de 2015, declara:*

*«De la doctrina jurisprudencial referida se desprende que ha de analizarse en cada caso la naturaleza del requisito incumplido para determinar el alcance que, respecto de los aspectos sustanciales del impuesto - como es, desde luego, el derecho a la deducción como garantía del principio de neutralidad-, ha de atribuirse a ese incumplimiento.*

*Siendo ello así, el incumplimiento de una obligación formal, y cuya relevancia incide sobre todo en el ámbito concursal, no obstante su irradiación también al ámbito fiscal, no puede tener un efecto en éste de la trascendencia de privar al sujeto pasivo del IVA del derecho a la deducción cuando se ha cumplido la obligación básica, verdadero requisito material en dicho ámbito, cual es la de comunicar la modificación de la base imponible a la Administración tributaria, que toma conocimiento oportunamente de la misma y puede, desde ese momento, llevar a cabo las actuaciones que pretende garantizar la norma, es decir, las tendentes a evitar que el concursado pueda deducirse cantidades indebidas de IVA.*

*Por todo ello consideramos que, al afectar la liquidación recurrida al principio de neutralidad del impuesto sin otra justificación que el no haber acreditado la interesada la observancia de un plazo que no tiene el carácter de verdadero requisito material en la dinámica del IVA debe ser anulada puesto que en este caso concurre una circunstancia muy específica que impedía al recurrente cumplir el citado plazo como hemos ido destacando a lo largo de esta sentencia» (FD Cuarto).*

*QUINTO.- Pues bien, a la luz de la jurisprudencia de esta Sala y de la finalidad del plazo establecido en el art. 80. Tres de la LIVA, debemos declarar como correcta la doctrina sentada en la sentencia aportada de contraste y en la sentencia de la Audiencia Nacional que acabamos de citar. (...)*

*SEXTO.- En definitiva, venimos declarando reiteradamente, en sintonía con el TJUE, que el «principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción de la cuota soportada si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales». (...)"*

Por tanto, en el presente supuesto, el plazo de tres meses recogido en el artículo 80, apartado Cuatro, ha de computarse desde que el crédito controvertido adquirió la naturaleza de incobrable con la cancelación de la hipoteca con fecha 5 de septiembre de 2012, pues con anterioridad a dicha fecha el crédito se encontraba

garantizado, por lo que, existiendo certidumbre respecto al cobro, no podía considerarse incobrable y, precisamente por este motivo, el artículo 80.Cinco impedía, mientras existía la garantía, la modificación de la base imponible.

### Séptimo.

Por último, considera relevante este Tribunal completar lo dispuesto en los fundamentos previos de la presente resolución con la referencia a algunas de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con la aplicación del principio de neutralidad y a la vulneración que se produciría al no permitirle a la entidad la modificación de la base imponible existiendo certeza de la naturaleza incobrable del crédito que se adeuda.

La sentencia de fecha 11 de junio de 2020, asunto C-146/19, SCT, señala lo siguiente (el subrayado es nuestro):

*"24. Por ello, la mencionada facultad de establecer excepciones tiene únicamente por objetivo permitir a los Estados miembros combatir la incertidumbre inherente al cobro de las cantidades adeudadas y no resuelve la cuestión de si puede no efectuarse la reducción de la base imponible de IVA en caso de impago definitivo (auto de 24 de octubre de 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, no publicado, EU:C:2019:901, apartado 22 y jurisprudencia citada).*

*25. En efecto, admitir la posibilidad de que los Estados miembros excluyan, en ese caso, 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 (auto de 24 de octubre de 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, no publicado, EU:C:2019:901, apartado 23 y jurisprudencia citada).*

*26. El Tribunal de Justicia ha declarado, a este respecto, que una situación caracterizada por la reducción definitiva de las obligaciones del deudor frente a sus acreedores no puede calificarse de «impago», a efectos del artículo 90, apartado 2, de la Directiva del IVA (auto de 24 de octubre de 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, no publicado, EU:C:2019:901, apartado 25 y jurisprudencia citada).*

*27. Así pues, en tal caso, un Estado miembro debe permitir la reducción de la base imponible del IVA cuando el sujeto pasivo pueda demostrar que, con carácter definitivo, el crédito que ostenta frente al deudor es incobrable (auto de 24 de octubre de 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, no publicado, EU:C:2019:901, apartado 29).*

*28. En el presente asunto, resulta claro que los créditos controvertidos en el litigio principal tienen ese carácter.*

*29. En efecto, con arreglo al artículo 296, apartado 5, de la Ley concursal, a falta de declaración de tales créditos en los procedimientos concursales tramitados contra los deudores de que se trate, dichos créditos se extinguen, por lo que dicha omisión supone una reducción definitiva de las obligaciones de estos últimos frente a SCT. Por otra parte, y en todo caso, las partes no cuestionan que esos procedimientos concursales concluyeron de forma definitiva y que los créditos de SCT frente a sus deudores no han sido cobrados al término de tales procedimientos."*

Resulta relevante, asimismo, la sentencia del TJUE, de fecha 11 de noviembre de 2021, asunto C-398/20, ELVOSPOL (subrayamos de nuevo nosotros):

*"32. El Tribunal de Justicia ha declarado, a ese respecto, que una situación caracterizada por la reducción definitiva de las obligaciones del deudor frente a sus acreedores no puede calificarse de «impago», a efectos del artículo 90, apartado 2, de la Directiva del IVA. En tal caso, un Estado miembro debe permitir la reducción de la base imponible del IVA cuando el sujeto pasivo pueda demostrar que, con carácter definitivo, el crédito que ostenta frente al deudor es incobrable (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de junio de 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, apartados 26 y 27 y jurisprudencia citada).*

(...)

*46. Precisamente, la aplicación de esa disposición tiene como consecuencia la denegación sistemática del derecho a la reducción de la base imponible en el caso de créditos no satisfechos y adquiridos en los seis meses anteriores a la declaración del concurso de la sociedad deudora de que se trate, cuando en realidad al término del procedimiento concursal algunos de esos créditos podrían terminar siendo incobrables con carácter definitivo, lo que afecta negativamente a la neutralidad del IVA.*

*47. Por consiguiente, procede responder a la cuestión prejudicial que el artículo 90 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a disposiciones nacionales que supediten la rectificación de la cuota de IVA al requisito de que el crédito total o parcialmente no satisfecho no se hubiera adquirido en los seis*

meses anteriores a la declaración del concurso de la sociedad deudora, cuando en realidad dicho requisito no permite descartar que al final ese crédito pueda, con carácter definitivo, resultar incobrable."

En el mismo sentido se expresa el Tribunal europeo en su sentencia de fecha 15 de octubre de 2020, asunto C-335/19, E. sp. z o.o. sp. k., cuando señala (el subrayado vuelve a ser nuestro):

"31. 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 (sentencia de 8 de mayo de 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, apartado 22 y jurisprudencia citada).

(...)

48. Pues bien, ha de señalarse que la incertidumbre relacionada con el carácter definitivo del impago podría tenerse en cuenta también concediendo la reducción de la base imponible del IVA cuando el sujeto pasivo demuestre, antes de que concluya el procedimiento concursal o de liquidación, una probabilidad razonable de que la deuda no vaya a satisfacerse, sin perjuicio de que se reevalúe al alza la base imponible en el supuesto de que se produzca el pago. Correspondería en tal caso a las autoridades nacionales, respetando el principio de proporcionalidad y bajo control jurisdiccional, determinar las pruebas de una probable duración prolongada del impago que debería aportar el acreedor en función de las particularidades del Derecho nacional aplicable. Esta regla sería también eficaz para alcanzar el objetivo perseguido, pero sería menos gravosa para el sujeto pasivo, que realiza la financiación previa del IVA al recaudarlo por cuenta del Estado (véase, en este sentido, la sentencia de 23 de noviembre de 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, apartado 27)."

Conforme a lo recogido en la jurisprudencia europea, cabe concluir que "un Estado miembro debe permitir la reducción de la base imponible del IVA cuando el sujeto pasivo pueda demostrar que, con carácter definitivo, el crédito que ostenta frente al deudor es incobrable" y esto es precisamente lo que sucede en el presente supuesto en que la entidad reclamante ha acreditado, mediante el certificado de la cancelación registral de la hipoteca, que el crédito adeudado había resultado incobrable. Si bien resulta razonable excluir el derecho a reducir las bases imponibles de créditos garantizados, al considerar que existe una certeza de pago, no parece de igual manera razonable excluir definitivamente ese derecho al sujeto pasivo cuando se conoce con absoluta certeza que las cantidades adeudadas no van a ser objeto de pago por parte del deudor.

De acuerdo con lo señalado, deben estimarse las alegaciones del reclamante y proceder a anular la resolución en lo que respecta al acuerdo de liquidación impugnado.

#### **Octavo.**

En lo referente al acuerdo sancionador, las sanciones impuestas por la comisión de la infracción del artículo 191 de la LGT se encuentran exclusivamente referidas a la regularización efectuada en el relación con el desfase temporal existente entre el devengo de las operaciones y lo declarado por el sujeto pasivo.

El interesado se muestra disconforme únicamente en relación con la factura rectificativa de la operación de permuta, si bien dicha operación no fue sancionada por la Administración, la cual declaró que el obligado realizó una interpretación razonable de la normativa en este punto, por lo que debe desestimarse lo alegado por el reclamante al no haberse impuesto sanción por dicha operación.

Por lo que respecta al acuerdo sancionador, si bien no se efectúa ninguna alegación al respecto, este TEAC considera que es conforme a Derecho, tanto en su elemento objetivo como en lo referente al elemento subjetivo.

La motivación de la culpabilidad fue realizada en los siguientes términos:

"Deducirse cuotas de IVA soportado en unos períodos impositivos anteriores a aquél en el que se soportaron, actuando así en contra de lo previsto con claridad en el artículo 99 uno de la Ley del IVA, supuso un ejercicio de derechos por parte del contribuyente que no estaba amparado en causa lógica o razonable alguna (cuotas de IVA deducidas con anterioridad a que las mismas se soportaran), por lo que cabe concluir recordando la clara redacción de los artículos de la Ley del IVA 94 tres y 99 uno que impedían la deducción de las descritas cuotas de IVA, que actuó el contribuyente de un modo descuidado en relación con estos aspectos a los efectos de su tributación por el IVA. En relación con las cuotas de IVA deducidas por el contribuyente en los dos primeros trimestres del año 2012 que realmente se soportaron y devengaron en el resto de los trimestres del citado año 2012, es clara la falta de diligencia mostrada por el contribuyente con este proceder a la clara luz del contenido de los artículos 99 uno de la Ley del IVA y 94 tres de la citada Ley del IVA, teniendo en cuenta la falta de una explicación convincente y razonable del contribuyente para haber obviado estos requisitos de deducción tan claros de la Ley

37/1992, y considerando que en el propio libro registro de facturas recibidas elaborado por el contribuyente por el año 2012 se recogían correctamente las cuotas soportadas en cada trimestre del año 2012. Por tanto, se califica al menos como culposa, o de falta de un debido cuidado, la conducta del obligado tributario explicada consistente en tributar de un modo más favorable deduciéndose unas cuotas de IVA con anterioridad al período impositivo en el que se soportaron las mismas. Es decir, el contribuyente no tuvo una actitud nada precavida al tributar de un modo que permitía reducir su Tributación por el IVA, pero obviando 2 artículos de la Ley del IVA que le impedían deducirse las cuotas deducidas indebidamente mencionadas, sin que se encuentre una explicación razonable alguna para que éste procediese del modo explicado.

Por otra parte, el contribuyente dejó de declarar IVA devengado por los tres primeros trimestres del año 2012 para declararlo en el trimestre cuarto del citado año 2012, no cumpliendo en consecuencia con el mandato del artículo 99 uno de la Ley del IVA consistente en que se debe declarar el IVA devengado en cada período de liquidación, con lo que demostró una falta de cuidado al elaborar las autoliquidaciones implicadas citadas por el IVA, considerando que además el IVA devengado correcto a declarar por cada uno de los trimestres del año 2012 se desprendía de forma clara del libro registro de facturas emitidas del contribuyente del año 2012 y de los recibos del mismo contribuyente de las cuotas de parking. Así que también se califica como culposa la conducta del obligado tributario explicada consistente en dejar de declarar IVA devengado por los tres primeros trimestres del año 2012 para declararlo en el trimestre cuarto del citado año 2012, cuando del libro registro de facturas emitidas del contribuyente del año 2012 y de los recibos de las cuotas de parking se desprenden las fechas de devengo del IVA devengado en el año 2012, o lo que es lo mismo, el contribuyente era conocedor del momento del devengo de cada cuota de IVA; está claro que no es un proceder nada precavido para cumplir con las obligaciones tributarias del IVA el dejar de declarar IVA devengado en un período impositivo para declararlo en un período posterior, teniendo en cuenta el contenido del artículo 99 uno de la Ley 37/1992: Como consecuencia de lo expuesto, se ha de entender que existen elementos de juicio suficientes para considerar las conductas descritas como improcedentes, como negligentes en concreto, sin que quepa achacarlas a unos meros errores y sin que se aprecie por ellas ninguna de las circunstancias previstas en el artículo 179.2 de la LGT. Por ello, se puede afirmar que concurre el elemento subjetivo necesario para sancionar las conductas del obligado tributario indicadas.

Con respecto a la cantidad dejada de ingresar por el contribuyente por el cuarto trimestre del año 2012 de 522,14 euros, hay que señalar que la misma se deriva sustancialmente de la factura rectificativa de una cuota de IVA en su día devengada por el contribuyente, factura rectificativa con una cuota de IVA de - 206.337,38 euros, y la cuota de IVA de esta factura rectificativa no la pudo incluir el contribuyente en la autoliquidación presentada por el cuarto trimestre del año 2012 por una mera cuestión de plazo, plazo cuyo cálculo no resulta nada sencillo, pues la Inspección ha tenido que calcularlo con base en el contenido del artículo 80 cuatro de la Ley del IVA y en una interpretación de aplicación al caso presente de la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V1056/2012 de 17 de mayo del año 2012, por lo que se considera que el contribuyente actuó amparándose en una interpretación razonable del citado artículo 80 cuatro de la Ley del IVA."

A juicio de este Tribunal, el acuerdo sancionador motivó correctamente la culpa del interesado, por lo que debe confirmarse lo dispuesto por el TEAR en primera instancia en lo referente al acuerdo sancionador impugnado.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

### **ACUERDA**

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

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