

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086483

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de mayo de 2022

Sala 2.^a

R.G. 5865/2019

SUMARIO:

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

La cuestión objeto de análisis consiste en determinar si las modificaciones de base imponible practicadas por la entidad conforme al art. 80.Tres y Cuatro de la Ley 37/1992 (Ley IVA) resultan procedentes. Para ello, es preciso acudir a lo dispuesto en la normativa española, la cual arbitra dos procedimientos para que la entidad acreedora pueda modificar la base imponible y, consecuentemente, las cuotas devengadas que declaró inicialmente.

Se debe resaltar que el art. 80.Tres y Cuatro de la Ley 37/1992 (Ley 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 RD 1624/1992 (Rgto. 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, en el presente caso, desde la constitución de la garantía real otorgada en su favor el 3 de abril de 2009, mediante escritura de reconocimiento de deuda e hipoteca, hasta que se decretó su cancelación, concurría la circunstancia prevista en el art. 80.Quinto.a) de la Ley 37/1992 (Ley IVA), que impide la modificación de la base imponible al encontrarse garantizado con una garantía real. Es en el momento en que se emite el certificado por el Administrador Concursal cuando los créditos que ostentaba la entidad adquirieron la naturaleza de incobrables.

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^a.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) del art. 80.Cuatro 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, y la entidad reclamante recibió el certificado de naturaleza incobrable de los importes adeudados emitido.

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), art. 80.

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.

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 por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), período diciembre, ejercicio 2018, dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios, de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), respecto de la entidad **XZ**, (NIF: ...).

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La entidad **XZ, S.A.** (NIF ...), es la sociedad dominante del Grupo IVA .../08 que tributa en régimen especial de grupo de entidades y, como tal, la representante del Grupo.

Con fecha 25 de enero de 2019, fue presentada por la entidad **XZF, S.A.**, dependiente del Grupo indicado, autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, modelo individual 322, correspondiente al periodo de diciembre de 2018, con un resultado de -519.111,50 euros.

Con fecha 30 de enero de 2019, fue presentada por la entidad dominante del grupo, autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, modelo agregado 353, correspondiente al mes de diciembre de 2018, con un resultado de 12.756.360,67 euros a ingresar.

En aplicación de lo establecido en el artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA, la entidad dependiente **XZF, S.A.** procedió a modificar bases imponibles del deudor **WQ, S.L.** (NIF ...), realizando la correspondiente comunicación (modelo 952) en fecha 24 de enero de 2019, por un importe de 20.108.598,15 euros de base imponible y 3.217.375,71 euros de cuota, mediante las facturas rectificativas números R0001, R0002, R0003, R0004, R0005, R0006, R0007 y R0008, de fecha 19 de diciembre de 2018, que modifican devengos producidos en los ejercicios 2008 y 2009.

La citada sociedad deudora había sido declarada en situación de concurso por Auto del Juzgado de lo Mercantil número 3 de ... de fecha ...de ...de 2011, siendo publicada su situación en el B.O.E. de fecha ... de ... de ...

Según consta en la base de datos de la Administración Tributaria, con fecha 3 de octubre de 2011, la Administración Concursal emitió Informe relativo a dicho concurso, donde figura que la entidad **XZF, S.A.** ostenta un crédito con la calificación de privilegiado especial por un importe de 26.053.668,66 euros, en virtud de la garantía real otorgada el 3 de abril de 2009 mediante escritura de reconocimiento de deuda e hipoteca ante el Notario de ..., Don ...

Posteriormente, el Juzgado de lo Mercantil número 3 de ..., a través de resolución firme del procedimiento de concurso ordinario ...-2010, decretó la cancelación de las inscripciones de tercera y segunda hipoteca otorgadas por parte de la entidad deudora en favor de **XZF, S.A.** Con fecha ... de ... de 2018, el Administrador concursal emitió certificado de naturaleza incobrable de los importes adeudados.

Segundo.

Examinada la autoliquidación del IVA régimen especial del grupo de entidades, modelo agregado, correspondiente al periodo de diciembre del ejercicio 2018, período diciembre, la Delegación Central de Grandes Contribuyentes procedió a iniciar un procedimiento de comprobación limitada, mediante comunicación notificada con fecha 15 de abril de 2019.

Dicho procedimiento finalizó con la notificación, con fecha 22 de septiembre de 2019, de la resolución con liquidación provisional donde la Administración, en aplicación de lo establecido en el artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA, señala que las modificaciones practicadas por la entidad son improcedentes por cuanto se han realizado después del período de los tres meses siguientes a la finalización del período de un año desde las fechas del devengo del impuesto, así como por no haber instado el cobro del crédito mediante reclamación judicial al deudor o mediante requerimiento notarial. El certificado aportado por el administrador concursal de la mercantil **WQ, S.L.** no puede considerarse una reclamación judicial al deudor o requerimiento notarial al mismo, por lo que no se puede considerar un crédito incobrable tal como establece la normativa vigente.

La AEAT, tras contestar las alegaciones de la interesada, concluye señalando lo siguiente:

"Primero, sin ánimo de ser reiterativo, en el caso que nos ocupa no se ha producido "retraso" sino que se trata de un supuesto, créditos que disfrutaban de garantía real, definitivamente excluido por la Ley del IVA de la posibilidad de modificar la base imponible.

Y, segundo, resulta evidente que la afirmación final no es cierta. El interesado intenta recuperar en el año 2018 unas cuotas que los deudores dedujeron en sus declaraciones en los años 2008 y 2009, minorando de este modo el ingreso a efectuar en el Tesoro Público o aumentando la devolución o compensación solicitada, según el caso.

Al tratarse de créditos que disfrutaban de garantía real el acreedor no podía reducir la base imponible pero, de igual forma, la Administración perdía toda acción para recuperar las cuotas minorando las deducciones de los deudores. El interesado ha dispuesto de todos los derechos que su garantía y el procedimiento concursal le otorgaban como acreedor durante estos diez años, mientras que la Administración Tributaria carecía de cualquier derecho contra el deudor".

Tercero.

Al no estar conforme la entidad con la resolución anterior, en fecha 2 de octubre de 2019, se interpone reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), solicitando la puesta de manifiesto del expediente. La reclamación fue registrada con R.G. 00-05865-2019.

Tras la notificación de la puesta de manifiesto del expediente el 4 de diciembre de 2019, la entidad presentó escrito de alegaciones en fecha 30 de diciembre de 2019.

Se señala que la entidad **WQ, S.L.** fue declarada en situación de concurso de acreedores por Auto del Juzgado de lo Mercantil número 3 de ... de fecha ...de ...de 2011, ostentando **XZF, S.A.** un crédito con la calificación de privilegiado especial por un importe de 26.053.668,66 euros, tal como indica el Informe emitido por la Administración Concursal el 3 de octubre de 2011, que consta en el expediente. Dicho crédito, relacionado con las facturas impagadas, tenía en ese momento la calificación de privilegiado especial en virtud de la garantía real otorgada el 3 de abril de 2009 mediante escritura de reconocimiento de deuda e hipoteca ante el Notario de ..., Don

Posteriormente, el Juzgado de lo Mercantil número 3 de ..., a través de resolución firme del procedimiento de concurso ordinario ...-2010, decretó la cancelación de las inscripciones de tercera y segunda hipoteca otorgadas por parte de la entidad deudora en favor de **XZF, S.A.** Con fecha ... de ... de 2018, el Administrador concursal emitió certificado de naturaleza incobrable de los importes adeudados.

La entidad manifiesta su disconformidad con la liquidación practicada por la Administración formulando, en esencia, las siguientes alegaciones:

- La calificación del crédito que ostenta **XZF, S.A.** frente a **WQ, S.L.**, como incobrable y la procedencia de la modificación de la base imponible del IVA de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 80 apartados Cuatro y Cinco de la LIVA.

- Respecto al incumplimiento de los plazos establecidos en el artículo 80 de la LIVA para llevar a cabo la modificación, se indica que aunque es cierto que el crédito contaba con garantía real, con fecha ... de ... de 2018 el Administrador concursal certificó la naturaleza incobrable de los importes adeudados. La recepción del certificado supuso la calificación como crédito incobrable de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 80, por lo que se procedió a la modificación de las bases imponibles con fecha 19 de diciembre de 2018 considerándose respetado el plazo del artículo 80 Cuatro.

- En cuanto a la falta de reclamación judicial o requerimiento notarial al deudor para instar el cobro del crédito, se cita la sentencia del TJUE de 8 de mayo de 2019, A-PACK CZ s.r.o, C-127/18 y la resolución de este TEAC de 22 de mayo de 2019, R.G. 00-07624-2019. La entidad indica que ha quedado justificado con los documentos obrantes en el expediente el carácter conminatorio dirigido a obtener el cobro pretendido por la normativa de IVA en caso de impago.

- Vulneración del principio de neutralidad de la Administración. Se cita la sentencia del TJUE de 8 de mayo de 2008, asuntos acumulados C-95/07 y C-96/07, Ecotrade SpA y la sentencia de 26 de enero de 2012, asunto C-588/10, Kraft Foods Polska, S.A., manifestando la interesada que, si bien es 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 excluir definitivamente ese derecho al sujeto pasivo cuando se conoce que las cantidades adeudadas no van a ser objeto de pago por parte del cliente.

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 adecuación a Derecho del acto impugnado.

Tercero.

La cuestión objeto de análisis en la presente reclamación consiste en determinar si las modificaciones de base imponible practicadas por la recurrente conforme al artículo 80 Tres y Cuatro de la Ley de IVA resultan procedentes. 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 las operaciones 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 imposables 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 periodo de liquidación en que se hubiera ejercitado el derecho a la deducción de las cuotas soportadas que se rectifican.

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

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

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

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

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."

En el presente supuesto, conforme a la información obrante en el expediente, las fechas de devengo de las operaciones, respecto de las cuales pretende la reclamante la modificación de la base imponible por créditos incobrables, corresponden a los ejercicios 2008 y 2009. En concreto, las fechas son las siguientes: 01/09/2008, 01/10/2008, 05/11/2008, 07/12/2008, 07/01/2009, 02/02/2009, 02/03/2009 y 27/03/2009.

De acuerdo con la información que obra en el expediente, en aplicación de lo establecido en el artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA, la entidad dependiente **XZF, S.A.** procedió a modificar bases imponibles del deudor **WQ, S.L.** (NIF ...), realizando la correspondiente comunicación (modelo 952) en fecha 24 de enero de 2019, por un importe de 20.108.598,15 euros de base imponible y 3.217.375,71 euros de cuota, mediante las facturas rectificativas números R0001, R0002, R0003, R0004, R0005, R0006, R0007 y R0008, de fecha 19 de diciembre de 2018, que modifican devengos producidos en los ejercicios 2008 y 2009.

La citada sociedad deudora había sido declarada en situación de concurso por Auto del Juzgado de lo Mercantil número 3 de ... de fecha ...de ...de 2011, siendo publicada su situación en el B.O.E. de fecha ... de ... de 2011.

Según consta en la base de datos de la Administración Tributaria, con fecha 3 de octubre de 2011, la Administración Concursal emitió Informe relativo a dicho concurso, donde figura que la entidad **XZF, S.A.** ostenta un crédito con la calificación de privilegiado especial por un importe de 26.053.668,66 euros, en virtud de la garantía real otorgada el 3 de abril de 2009 mediante escritura de reconocimiento de deuda e hipoteca ante el Notario de ..., Don

Posteriormente, el Juzgado de lo Mercantil número 3 de ..., a través de resolución firme del procedimiento de concurso ordinario ...-2010, decretó la cancelación de las inscripciones de tercera y segunda hipoteca otorgadas por parte de la entidad deudora en favor de **XZF, S.A.** Con fecha ... de ... de 2018, el Administrador concursal emitió certificado de naturaleza incobrable de los importes adeudados.

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 ante el incumplimiento de varios de estos requisitos, previstos legal y reglamentariamente, las modificaciones practicadas por **XZF, S.A.** en la base imponible son improcedentes, debiendo proceder a analizar este Tribunal, por tanto, si efectivamente se ha producido este incumplimiento.

Cuarto.

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)".

Quinto.

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 dependiente **XZF, S.A.** procedió a modificar bases imponibles del deudor **WQ, S.L.** (NIF ...), realizando la correspondiente comunicación (modelo 952) en fecha 24 de enero de 2019, por un importe de 20.108.598,15 euros de base imponible y 3.217.375,71 euros de cuota, mediante las facturas rectificativas números R0001, R0002, R0003, R0004, R0005, R0006, R0007 y R0008, de fecha 19 de diciembre de 2018, que modifican devengos producidos en los ejercicios 2008 y 2009.

La citada sociedad deudora había sido declarada en situación de concurso por Auto del Juzgado de lo Mercantil número 3 de ... de fecha ...de ...de 2011, siendo publicada su situación en el B.O.E. de fecha ... de ... de 2011.

Según consta en la base de datos de la Administración Tributaria, con fecha 3 de octubre de 2011, la Administración Concursal emitió Informe relativo a dicho concurso, donde figura que la entidad **XZF, S.A.** ostenta un crédito con la calificación de privilegiado especial por un importe de 26.053.668,66 euros. Dicho crédito, relacionado con las facturas impagadas, tenía en ese momento la calificación de privilegiado especial en virtud de la garantía real otorgada el 3 de abril de 2009 mediante escritura de reconocimiento de deuda e hipoteca ante el Notario de ..., Don

Posteriormente, el Juzgado de lo Mercantil número 3 de ..., a través de resolución firme del procedimiento de concurso ordinario ...-2010, decretó la cancelación de las inscripciones de tercera y segunda hipoteca otorgadas por parte de la entidad deudora en favor de **XZF, S.A.** Con fecha ... de ... de 2018, el Administrador concursal emitió certificado de naturaleza incobrable de los importes adeudados.

Por tanto, desde la constitución de la garantía real otorgada en su favor el 3 de abril de 2009, mediante escritura de reconocimiento de deuda e hipoteca, 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.

No obstante, tras la cancelación de las inscripciones de hipoteca otorgadas en favor de **XZF, S.A.**, el Administrador Concursal, D. ..., con fecha ... de ... de 2018, emitió certificado de naturaleza incobrable de los importes adeudados, el cual dispone lo siguiente:

*"Que el concurso se encuentra en fase de liquidación y que se procedió a transmitir la unidad productiva, siendo que el precio de venta se aplicó al pago por el orden concursal, destinado a los créditos con privilegio especial de los acreedores hipotecarios **BANCO_1** y **BANCO_2**, así como a los créditos contra la masa devengados y pendientes de pago, sin que el acreedor con privilegio especial **XZF S.A.**, (antes **XZT S.A.**) haya percibido ni vaya a percibir importe ninguno en la liquidación".*

Por tanto, es en el momento en que se emite el referido certificado por el Administrador Concursal cuando los créditos que ostentaba la entidad **XZF, S.A.** adquirieron la naturaleza de incobrables.

La Administración denegó la modificación practicada de las bases imponibles por entender, en primer lugar, que dicha modificación se había producido fuera de los plazos establecidos en el artículo 80.Cuatro de la Ley del impuesto y, asimismo, que la entidad no había instado el cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial.

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.^a 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.^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.

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.^a 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. Siendo la última de las facturas emitidas con fecha 27 de marzo de 2009, el plazo de un año terminó el 27 de marzo de 2010 y el plazo de tres meses el 27 de junio de 2010.

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.

Asimismo, se ha de destacar que, en el presente supuesto, la citada sociedad deudora fue declarada en situación de concurso por Auto del Juzgado de lo Mercantil número 3 de ... de fecha ...de ...de 2011, siendo publicada su situación en el B.O.E. de fecha ... de ... de 2011. En ese momento, el crédito de la entidad acreedora estaba garantizado con garantía hipotecaria por lo que, conforme al artículo 80, apartado cinco, de la Ley de la Ley del IVA no procedía la modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido.

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 plazo de un año desde el devengo sin haber obtenido el cobro (letra A) 1º) 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 en el artículo 80.Tres o, en su caso, 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 y la entidad reclamante recibió el certificado de naturaleza incobrable de los importes adeudados emitido, con fecha ... de ... de 2018, por el Administrador Concursal, D. ... en el que se declara que el concurso se encontraba en fase de liquidación y que se procedía a transmitir la unidad productiva, siendo que el precio de venta se aplicaba al pago por el orden concursal, destinado a los créditos con privilegio especial de los acreedores hipotecarios **BANCO_1** y **BANCO_2**, así como a los créditos contra la masa devengados y pendientes de pago, por lo que el acreedor con privilegio especial **XZF S.A.**, (antes **XZT, S.A.**) no percibía, ni iba a percibir importe ninguno en la liquidación.

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 imponibles 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.

No obstante, en el presente supuesto, como ha quedado expuesto, se cumplirían los plazos previstos tanto en el apartado Tres como en el apartado Cuatro del artículo 80 de la Ley del IVA puesto que habrían de contarse desde la recepción del referido certificado de naturaleza incobrable de los importes adeudados emitido, con fecha ... de ... de 2018, por el Administrador Concursal, y la entidad procedió a la modificación con fecha ... de ... de 2018, por lo que los plazos se respetaron.

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, los plazos recogidos en el artículo 80, apartados Tres y Cuatro, han de computarse desde que los créditos controvertidos adquirieron la naturaleza de incobrables con la recepción del certificado de naturaleza incobrable del Administrador Concursal, pues con anterioridad a dicha fecha se encontraban garantizados, por lo que, existiendo certidumbre respecto al cobro, no podían considerarse incobrables y, precisamente por este motivo, el artículo 80.Cinco impedía, mientras existía la garantía, la modificación de la base imponible.

Sexto.

En segundo lugar, respecto al requisito exigido por la Administración relativo a que el sujeto pasivo debía instar el cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial, efectivamente la Ley del IVA es clara en cuanto a la exigencia, con carácter general, de haber instado el cobro del crédito mediante reclamación judicial o requerimiento notarial, debiendo destacar en este sentido que la posibilidad de acudir al requerimiento notarial como alternativa a la reclamación judicial fue introducida en la norma legal por el Real Decreto-Ley 6/2010 como medida de flexibilización con el fin de facilitar a las empresas el cumplimiento de los requisitos exigidos para modificar las bases imponibles en caso de créditos incobrables.

Considera relevante este TEAC señalar que los anteriores criterios son plenamente coincidentes con los establecidos por el TJUE acerca de la posibilidad de modificar la base imponible por impago del destinatario y, en particular, sobre la distinción entre las operaciones que quedan sin efecto y aquellas otras cuya contraprestación resulta impagada. De ello se ha ocupado en sus sentencias de 15 de mayo de 2014, asunto C-337/13, Almos Agrárkülkereskedelmi, 12 de octubre de 2017, asunto C-404/16, Lombard Ingatlan Lizing, o de 3 de julio de 2019, asunto C-242/18, UniCredit Leasing, la última de las cuales, en relación con la posibilidad de excepcionar la posibilidad de modificar la base imponible para los supuestos de impago, se expresa en los siguientes términos:

"54. Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, esta facultad de establecer excepciones, que está estrictamente limitada a los casos de impago total o parcial, se basa en la idea de que el impago de la

contraprestación, en determinadas circunstancias y por razón de la situación jurídica que exista en el Estado miembro de que se trate, puede ser de difícil verificación o meramente provisional (sentencia de 23 de noviembre de 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, apartado 17).

55. En efecto, el impago del precio de compra no devuelve a las partes a la situación anterior a la celebración del contrato. Por un lado, el comprador sigue estando, cuando menos, obligado a pagar la totalidad del precio inicialmente convenido en caso de impago total o de la parte del precio que resta por pagar en caso de impago parcial. Por otro lado, el vendedor sigue disponiendo, en principio, de su crédito, que puede exigir judicialmente (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de octubre de 2017, Lombard Ingtatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, apartado 29).

56. Por lo tanto, si bien los términos de anulación y rescisión se refieren a situaciones en las que la obligación del deudor de pagar su deuda o bien se extingue totalmente, o bien deja de existir en un momento determinado con carácter definitivo, el impago se caracteriza por la incertidumbre inherente a su naturaleza no definitiva (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de octubre de 2017, Lombard Ingtatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, apartados 30 y 31)".

Residencia, pues, el TJUE la distinción entre impagados y operaciones que cesan en sus efectos en la subsistencia del crédito en sede del vendedor de bienes o servicios al que su deudor no ha satisfecho su deuda. Esta subsistencia del crédito es, precisamente, la que se constata con la reclamación judicial o, en su defecto, con el requerimiento notarial, garante de la subsistencia del derecho de crédito cuyo pago se intima de este modo, por lo que no puede este TEAC sino adherirse al criterio administrativo antes descrito, que considera en línea con la jurisprudencia comunitaria al respecto.

Este criterio ha sido reiterado con anterioridad por este TEAC en las resoluciones de 15 de octubre de 2019 (R.G. 00-09776-2015), de 22 de mayo de 2019 (R.G. 00-07624-2015) y 3 de junio de 2020 (R.G. 00-03041-2017).

No obstante, nuevamente, y tal como ocurría con el cumplimiento de los plazos, analizado en el fundamento anterior, se ha de analizar asimismo dicho requisito en el supuesto concreto que ahora es objeto de controversia, conforme a las circunstancias que concurren en este caso.

El requisito de instar el cobro al deudor por medio de reclamación judicial o requerimiento notarial tiene como finalidad agotar todas las vías para conseguir el cobro de la deuda y tener de esta manera la certeza de que las operaciones gravadas van a ser total o parcialmente impagadas. El cumplimiento de dicho requisito acredita la existencia del crédito y la voluntad de cobro del sujeto pasivo. En efecto, instar el cobro mediante reclamación judicial o requerimiento notarial permite verificar que el sujeto pasivo ejerce su derecho y trata de cobrar el importe de su crédito, al tiempo que habilita al destinatario a oponer las excepciones que, en su caso, procedan, puesto que también permite verificar que el destinatario ha recibido (o no) el requerimiento y su contenido.

No obstante, en el caso que nos ocupa, se ha de incidir de nuevo en que el certificado del Administrador concursal acredita la naturaleza incobrable de los créditos adeudados, resultando por tanto innecesario, en el presente supuesto, que el acreedor inste el cobro del deudor una vez ha recibido el referido certificado.

Se ha de apuntar, asimismo, que concurre en este caso el supuesto del artículo 80.Tres de la Ley del IVA (pues se ha dictado auto de declaración de concurso), el cual no supedita la modificación de la base imponible al cumplimiento de dicho requisito, pues se prevé para los supuestos de créditos incobrables del apartado Cuatro del mismo precepto, por lo que, en el presente supuesto, no resultaría exigible tal requisito.

Séptimo.

Por último, el reclamante sostiene que la resolución impugnada vulnera el principio de neutralidad en el IVA al no permitirle la modificación de la base imponible existiendo certeza de la naturaleza incobrable de los créditos que se adeudan.

A este respecto, resulta relevante completar lo dispuesto en el fundamento Cuarto 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 alegado. 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 emitido por el Administrador Concursal, que los créditos adeudados habían resultado incobrables. 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 el acuerdo impugnado.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas