

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 13 de mayo de 2025

Sala 2.^a

R.G. 5698/2023

SUMARIO:

IVA. Modificación de la base imponible. Créditos incobrables. *Condiciones para considerar un crédito incobrable.* El TEAC ha desestimado el recurso interpuesto por una sociedad contra la regularización practicada, derivada del incumplimiento de los requisitos objetivos previstos en el artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA, para la modificación de la base imponible por créditos incobrables. En sus alegaciones, la entidad reclamante no trata de probar el cumplimiento de los requisitos que la Administración señala, sino que centra su argumentación en considerar que la normativa española resultaría contraria a la normativa y jurisprudencia del TJUE. Señala que, los incumplimientos señalados son requisitos formales que no conllevan la pérdida del derecho a la modificación de bases pretendida. El Tribunal aclara que, la Directiva permite que los Estados miembros no apliquen la reducción de la base imponible en los supuestos de impago, por lo que los sujetos pasivos, en tal caso, no tienen un derecho a la reducción basándose en ese artículo. En segundo lugar, que, 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. El primero de los requisitos que la Inspección considera incumplido, es que el sujeto pasivo debe instar el cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial. Este Tribunal considera que España no ha excluido la modificación de la base imponible en los casos de impago, puesto que ha sido específicamente prevista. Sin embargo, dicha modificación está sometida a una serie de condiciones, cumpliendo con las exigencias del TJUE, puesto que contribuye tanto a garantizar la exacta percepción del IVA como a evitar el fraude y a eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales. El segundo requisito que se entiende incumplido se refiere a lo dispuesto en la letra B) del apartado Cuatro del artículo 80 de la Ley del IVA, que señala que la modificación se produzca en el período de los tres meses siguientes a la finalización del período de un año desde las fechas de devengo del Impuesto. Nuestra normativa prevé un plazo de 3 meses para modificar la base imponible, 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, este Tribunal considera que dicho plazo de caducidad cumple con los principios de equivalencia y efectividad a los que se refiere el TJUE. Por lo que respecta al tercero de los requisitos que se entiende incumplido, el artículo 80.Cuatro A) 3.^a Ley del IVA, señala que una de las condiciones que tiene que cumplir un crédito para ser considerado incobrable es: "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." En este caso, la normativa española admite la modificación de la base imponible, aunque el destinatario de la operación no sea empresario o profesional, si bien exige en estos casos que la base imponible sea superior a 300 euros, límite que responde a razones operativas y de control. En cuanto a la solicitud de aplicación del principio del efecto directo vertical del Derecho comunitario, cabe resaltar, que el efecto directo del Derecho de la Unión viene referido a las normas que, integrantes del mismo, sean claras, precisas e incondicionadas. Si bien el artículo 90, apartado 1, de la Directiva cumple los requisitos para producir efecto directo, sólo cabe abstenerse de aplicar la norma nacional cuando no resulte posible interpretar la Ley interna conforme a las exigencias del Derecho de la Unión, y este Tribunal no aprecia una disconformidad de la norma nacional con el referido artículo que pudiera justificar su no aplicación en el presente caso.

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 han visto las presentes reclamaciones contra los acuerdos de resolución con liquidación provisional, por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), de los períodos enero, marzo, junio, septiembre y diciembre de 2022, dictados por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de Madrid, de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, respecto de la entidad **XZ** LM, S.A. (NIF: ...).

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Síguenos en...



Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-05698-2023	25/07/2023	26/07/2023
00-05700-2023	25/07/2023	26/07/2023
00-05715-2023	25/07/2023	26/07/2023
00-01713-2024	27/02/2024	01/03/2024
00-01729-2024	27/02/2024	01/03/2024

SEGUNDO.- Las entidades **HS**, S.A. (en adelante, HS), con NIF ..., y **XZ** JK, S.A. (en adelante, XZ), con NIF ..., pertenecen, en calidad de entidades dependientes, a un grupo que ha optado por aplicar el régimen especial del grupo de entidades establecido en el artículo 163 quinquies de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA), habiéndosele asignado el número de grupo IVA (...) - **XZ** LM S.A. (XZ LM, en adelante).

Con fecha 14 de julio de 2023 fueron notificadas, a la entidad **XZ** LM, las resoluciones con liquidación provisional resultantes de procedimientos de comprobación limitada seguidos por los periodos enero, marzo y junio del ejercicio 2022.

Por su parte, el 5 de febrero de 2024 fueron notificadas resoluciones con liquidación provisional resultantes de procedimientos de comprobación limitada seguidos por el IVA de los periodos de noviembre y diciembre del 2022.

Los antecedentes de los procedimientos referidos derivan de la presentación por **HS** y **XZ**, de sendas comunicaciones de modificación de base imponible en supuestos de créditos incobrables, modelo 952, señalando que habían realizado una serie de modificaciones de bases imposables del IVA.

Las entidades presentaron, igualmente, escrito de manifestaciones en relación con las modificaciones practicadas, refiriendo las actuaciones seguidas para la recuperación del IVA asociado a los créditos impagados. En este sentido, señala que ha encomendado a un tercero independiente la elaboración de un informe que revise y documente los procedimientos de recobro señalando la probabilidad razonable de que la deuda no va a satisfacerse. Señala la sentencia Di Maura del TJUE. Refiere que el antedicho dictamen suplirá el requisito formal consistente en la presentación de demandas judiciales y/o requerimientos notariales.

TERCERO.- La Dependencia, una vez examinadas las comunicaciones, inició los respectivos procedimientos de comprobación limitada en los que se inadmitieron las minoraciones de bases y cuotas del IVA devengadas realizadas por no haber observado el cumplimiento de los requisitos fijados en el artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA y en el artículo 24 de su Reglamento.

En particular, se señala en las propuestas de liquidación que no se cumplen los siguientes requisitos:

"- El artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA establece que la base imponible podrá reducirse cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por la operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables. La Ley del IVA, según la redacción vigente en el momento en el que el sujeto pasivo ha modificado la base imponible del impuesto, dispone que un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando cumpla, entre otras, la siguiente condición:

"4a. 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".

Asimismo, el artículo 24 del Reglamento del IVA dispone que a la comunicación deberán acompañarse, entre otros, 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.

*Las entidades **HS** y **XZ** no aportan, en sus respectivas comunicaciones, copia de reclamaciones judiciales a los deudores o de requerimientos notariales que acrediten que han instado el cobro de los créditos.*

Además, según manifiestan los propios interesados (...) a la fecha de expedición de la facturas rectificativas no se había instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo, por lo que no se pueden calificar los créditos como incobrables en los

términos que establece el artículo 80.Cuatro.4A de la Ley del IVA, originando la improcedencia de la modificación practicada.

Por tanto, las modificaciones de la base imponible practicadas por las entidades **HS** y **XZ** son improcedentes.

- El artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA según la redacción vigente en el momento en el que el sujeto pasivo ha modificado la base imponible del impuesto, establece que la modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del período de un año desde el devengo del Impuesto repercutido".

- El artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA según la redacción vigente en el momento en el que el sujeto pasivo ha modificado la base imponible del impuesto, establece que un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando cumpla, entre otras, la siguiente condición:

"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".

Por tanto, dado que nos estamos refiriendo al ejercicio de un derecho por parte del obligado tributario, la entidad, con carácter previo, tiene la obligación normativa de conocer si los destinatarios tienen la consideración de empresario o profesional para el caso de las modificaciones a realizar por un importe no superior a 300 euros y en caso de no ser así deberá abstenerse de llevar a cabo la modificación ya que no tendría la calificación de crédito incobrable a los efectos de lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley del IVA."

Vistas las alegaciones de la entidad, en las liquidaciones provisionales, tras exponer las distintas modificaciones de la LIVA en relación a la modificación de la base imponible en estos supuestos, la Administración extrae las siguientes conclusiones:

"La primera es que la normativa interna española, respetando plenamente el marco establecido por la Directiva IVA, ha habilitado un procedimiento de recuperación de las cuotas del impuesto ingresadas y no cobradas al admitir que, cumpliendo unos requisitos encaminados a distinguir los créditos que han de ser razonablemente considerados incobrables, todas las cuotas impagadas pueden ser recuperadas por el acreedor perjudicado. Y la segunda, es que, en aras de garantizar el cumplimiento del principio de seguridad jurídica y favorecer el normal desarrollo del tráfico mercantil, la normativa interna española permite que el procedimiento de recuperación de las cuotas impagadas pueda iniciarse en un plazo indiscutiblemente breve.

No se puede concluir, como hace **XZ LM** en su escrito de alegaciones, que el último cambio de normativa aprobado con la Ley PGE de 2023, supone una aceptación del legislador de que la redacción vigente en el momento en el que el sujeto pasivo ha modificado la base imponible del impuesto no cumplía con lo dispuesto en la normativa comunitaria, pues tan sólo se ha producido una flexibilización en los criterios para la calificación de un crédito como incobrable y se ha aumentado el plazo previsto para poder modificar la base imponible de dichos créditos.

Por el contrario, debe tenerse muy presente que, en lo que se refiere a los requisitos a cumplir para proceder a modificar la base imponible del impuesto, debe atenderse en cada caso a aquellos requisitos previstos en la normativa según la redacción vigente en el momento en que se procede a ejercer el citado derecho amparado en el artículo 80 de la Ley del IVA.

En lo que se refiere a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), **XZ LM** alude a una serie de pronunciamientos del citado tribunal que, a su juicio, acreditan que la transposición a la normativa interna que el legislador español ha hecho del artículo 90 de la Directiva IVA es contraria al mismo. Esta Dependencia ya ha dejado claro en el apartado anterior que no está de acuerdo con esta conclusión y ahora se expondrán los motivos por los que consideramos que estas sentencias no justifican el criterio defendido por **XZ LM**.

(...)"

En esencia, la Administración se remite a lo ya resuelto por este Tribunal en la resolución de la reclamación económico-administrativa tramitada con n.º. de referencia R.G. 00-03752-2020 y acumuladas, relativa a casos sustancialmente idénticos al presente, respecto de las modificaciones solicitadas por **XZ**, en las que las alegaciones de la entidad eran las mismas a las expuestas en las presentes reclamaciones.

La resolución de este Tribunal a la que hace referencia la Administración confirma el incumplimiento de los requisitos señalados en el acuerdo de liquidación, señalando que no se aprecia disconformidad de la norma nacional con el artículo 90 de la Directiva 2006/112. No cabe, en consecuencia, invocar el principio del efecto directo de dicho artículo. No se vulneran los principios de neutralidad y de efectividad.

Por lo que respecta al plazo de tres meses previsto en el artículo 80.Cuatro B) LIVA, este es un plazo de caducidad (doctrina TEAC 00-05205-2012, de 17-07-14), por lo que su incumplimiento determina la pérdida del derecho a practicar la rectificación de la base imponible.

En relación con el requisito de instar el cobro mediante reclamación judicial o requerimiento notarial, en la ponencia se indica que como consecuencia de las STS de 02-06-22 (rec. casación 3441/2020) y 09-06-22 (rec. casación 6388/2020) se matizó, en resoluciones de 20-09-22 (R.G. 00-7718-2020 y 00-3635-2020) el criterio mantenido por el TEAC, en el sentido de que el requisito legal de que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante requerimiento notarial al deudor se satisface con cualquier clase de comunicación a éste por conducto notarial, cualquiera que sea la modalidad del acta extendida al efecto, por lo que no se precisa, para la observancia de tal requisito, el empleo de fórmula especial alguna que singularice unas clases de actas notariales en menoscabo de otras.

Y, por último, respecto al requisito de los 300 euros cuando el destinatario no sea empresario o profesional, se aplica doctrina contenida en la resolución del TEAC de 21 de junio de 2021 (00-6151-2018), reiterada recientemente en la resolución de 22 de abril de 2022 (00-3357-2019), disponiendo que debe entenderse que el límite cuantitativo establecido en la Ley se justifica por razones operativas y de control.

CUARTO.- No conforme con las liquidaciones provisionales, la entidad interpuso, en las fechas señaladas en el cuadro del primer antecedente de hecho, cinco reclamaciones económico-administrativas contra las liquidaciones referidas a los periodos de enero, marzo, junio, septiembre y diciembre de 2022, que fueron tramitadas con los números de referencia 00-5715-2023, 00-5700-2023, 00-05698-2023, 00-1713-2024 y 00-1729-2024, respectivamente.

Puestos de manifiesto los expedientes, la entidad formula, en síntesis, las siguientes alegaciones:

- Señala su derecho a modificar la base imponible y las cuotas del IVA en caso de impago, conforme a las disposiciones previstas en la Directiva 2006/112/CE, y su interpretación por el TJUE.
- Se refiere a los distintos motivos esgrimidos por la Administración Tributaria para denegar la minoración de la base imponible en atención a la normativa española, considerando la incorrecta transposición del artículo 90 de la Directiva IVA a través del artículo 80 de la Ley del IVA español. Señala, así, que el incumplimiento de los requisitos formales a que se refiere la Administración van más allá de lo necesario para determinar el carácter definitivo del impago de los créditos pendientes.
- Invoca la aplicación del principio de efecto directo vertical del Derecho comunitario.
- Alega vulneración de los principios de neutralidad y efectividad, así como del enriquecimiento injusto de la Administración Tributaria.

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.- Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

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

La adecuación a Derecho de los actos impugnados.

CUARTO.- Tal como se desprende de los antecedentes de hecho, la Administración, en aplicación de lo previsto en el artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA, y 24 del Reglamento del IVA, considera improcedentes las modificaciones de base imponible llevadas a cabo en los periodos de enero, marzo, junio, septiembre y diciembre de 2022, por los siguientes motivos:

- No se ha instado el cobro mediante reclamación judicial al deudor o mediante requerimiento notarial.
- Respecto a una parte de los mismos, no se respeta el plazo para llevar a cabo la misma, que se sitúa en los tres meses siguientes a la finalización del periodo de un año desde el devengo del impuesto repercutido.
- Respecto a una parte de los mismos, no concurre, además, que el destinatario sea empresario o profesional o que, en otro caso, la base imponible, IVA excluido, sea superior a 300 euros.

En sus alegaciones, la entidad reclamante no trata de probar el cumplimiento de los requisitos que la Administración señala. Centra su argumentación en considerar que la normativa española resultaría contraria a la normativa y jurisprudencia del TJUE. En particular, señala que los incumplimientos señalados son de requisitos de carácter formal que no debieran conllevar la pérdida del derecho a la modificación de bases pretendida.

QUINTO.- Para la resolución de las cuestiones planteadas en las presentes reclamaciones, 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 los

Síguenos en...



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.Cuatro de la Ley del IVA dispone lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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."

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:

"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 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.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.

Síguenos en...

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.

Asimismo, cabe destacar que, si bien el apartado 2 del artículo 24 del Reglamento del Impuesto establece unas normas para los dos supuestos de modificación de la base imponible (cuando se dicte auto judicial de declaración de concurso y en los demás casos en que los créditos sean total o parcialmente incobrables) el supuesto de hecho que se plantea en la presente resolución es el segundo (créditos incobrables) y todas las consideraciones que se van a hacer a continuación deben entenderse referidas exclusivamente a este supuesto.

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 XZ LM en la base imponible son improcedentes, debiendo proceder a analizar, por tanto, este Tribunal, si efectivamente se ha producido este incumplimiento.

La regularización practicada en las liquidaciones provisionales derivan del incumplimiento de los requisitos objetivos previstos en el artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA. En concreto, que el sujeto pasivo deba instar su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo. Adicionalmente, concurre, respecto de parte del crédito la circunstancia de que cuando el destinatario de la operación no actúe como empresario o profesional la base imponible debe ser superior a 300 euros. Se cuestiona, además, el incumplimiento del plazo previsto para proceder a dicha modificación, que se sitúa en los tres meses siguientes al cumplimiento del plazo del año señalado para considerar el crédito como incobrable.

SEXTO.- 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 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)."

SÉPTIMO.- El primero de los requisitos que la Inspección considera incumplido, es que el sujeto pasivo debe **instar el cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial.**

Para justificar la falta de cumplimiento de este requisito, **XZ** LM refiere informe de tercero independiente en el que se describe con detalle el proceso de recobro y se documenta el análisis de un muestreo aleatorio de las acciones de recobro registradas.

En síntesis, en el referido informe se describen las acciones realizadas por la entidad o por las agencias subcontratadas en el proceso de recobro de facturas impagadas, se describen los programas informáticos que dan soporte a dichas acciones a efectos de analizar la probabilidad razonable de impago y se realiza el seguimiento de recobro de una muestra aleatoria.

Concluye el referido informe:

*"A resultados del análisis efectuado por ... de los procedimientos de "recobro" en fase amistosa y de agencias, en cuanto a la actividad de suministro de (... ..) a clientes residenciales y PYMES, realizada por **XZ** a sus clientes, durante el periodo del primer trimestre correspondiente al ejercicio 2021, que resultaron impagadas por éstos, hemos constatado que **XZ** es capaz de demostrar el carácter definitivo del impago o, al menos, una probabilidad razonable acerca de la incobrabilidad de tales créditos".*

La entidad manifiesta la incompatibilidad de este requisito con los principios de proporcionalidad y de efectividad en la aplicación del Derecho de la Unión y del artículo 90 de la Directiva,

La Ley del IVA es clara en cuanto a la exigencia 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 Tribunal de Justicia de la Unión Europea (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 Agrárkölkereskedelmi, 12 de octubre de 2017, asunto C-404/16, Lombard Ingatlan Lízing, 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 Ingatlan 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 Ingatlan Lízing, C 404/16, EU:C:2017:759, apartados 30 y 31)."

El TJUE centra 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.

En relación a esta cuestión, este TEAC mantuvo como criterio, entre otras, en su resolución de 3 de junio de 2020 (R.G. 00-03041-2017), la imposibilidad, en cuanto a la exigencia del pago por requerimiento notarial, de equiparar al mismo el acta notarial notificada por correo.

No obstante, tal requisito fue matizado por las recientes sentencias del Tribunal Supremo, de 2 de junio de 2022 (Rec. 3441/2020) y de 9 de junio de 2022 (Rec. 6388/2020), señalando que la condición de instar el cobro del crédito mediante reclamación judicial o por medio de requerimiento notarial se cumple también cuando el sujeto pasivo procede a enviar al deudor por correo certificado actas notariales en las que se contiene información sobre la deuda y el requerimiento de que se proceda al pago.

Síguenos en...



Esto es, el requisito legal de que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante requerimiento notarial al deudor se satisface con cualquier clase de comunicación a éste por conducto notarial, cualquiera que sea la modalidad del acta extendida al efecto. Por ello, no se precisa, para la observancia de tal requisito, el empleo de fórmula especial alguna que singularice unas clases de actas notariales en menoscabo de otras.

Como consecuencia de lo anterior se produjo un cambio de criterio de este TEAC recogido en las resoluciones de 20 de septiembre de 2022 (R.G. 00-7718-2020 y 00-3635-2020).

El anterior pronunciamiento no permite considerar, sin embargo, que el procedimiento de recobro que la entidad manifiesta aplicar cumpla el cometido que exige el artículo 80.Cuatro A) 4º de la Ley de IVA en el presente supuesto, puesto que no se insta el cobro mediante los documentos notariales que indica el Tribunal Supremo.

Por otra parte, se considera igualmente destacable la sentencia del TJUE de 26 de enero de 2012, asunto C-588/10, Kraft Foods Polska, que efectúa las siguientes consideraciones (el subrayado es otra vez de este Tribunal):

"24. En el caso de autos no se discute que, si se reduce el precio después del momento en que la operación quede formalizada, la normativa polaca controvertida en el asunto principal supedita la correspondiente reducción de la base imponible a que el sujeto pasivo tenga en su poder un acuse de recibo de una factura rectificadora entregado por el destinatario de los bienes o servicios, ni que este requisito pretende garantizar la exacta percepción del IVA y evitar el fraude, tal como alegó, en particular, el Gobierno polaco.

25. Tal requisito está comprendido simultáneamente en el concepto de condición del artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA y en el de obligación del artículo 273 de dicha Directiva.

26. Por lo que respecta a si los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad se oponen a tal requisito, procede recordar que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA obliga a los Estados miembros a reducir siempre la base imponible y, en consecuencia, el importe del IVA adeudado por el sujeto pasivo cuando, después de haberse convenido una transacción, una parte o la totalidad de la contrapartida no sea percibida por el sujeto pasivo (véase la sentencia de 3 de julio de 1997, Goldsmiths, C-330/95, Rec. p. I-3801, apartado 16).

27. Dicha disposición constituye la expresión de un principio fundamental de la Directiva IVA, 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 este sentido, la sentencia Goldsmiths, antes citada, apartado 15).

28. De la jurisprudencia también se desprende que las medidas para evitar fraudes o evasiones fiscales, en principio, sólo pueden constituir una excepción al respeto de la base imponible del IVA dentro de los límites estrictamente necesarios para alcanzar este objetivo específico. En efecto, deben afectar lo menos posible a los objetivos y a los principios de la Directiva IVA y, por tanto, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión en la materia (véanse, en este sentido, las sentencias Goldsmiths, antes citada, apartado 21, de 18 de junio de 2009, Stadeco, C-566/07, Rec. p. I-5295, apartado 39 y la jurisprudencia allí citada, así como de 27 de enero de 2011, Vandoorne, C-489/09, Rec. p. I-225, apartado 27).

(...)

32. En el caso de autos, debe señalarse que la posesión, por el proveedor de bienes o servicios, de un acuse de recibo de una factura rectificadora entregado por el destinatario de los bienes o servicios puede demostrar que este último está informado de que debe calcular su posible derecho de deducción del IVA sobre la base de dicha factura rectificadora.

33. En principio, el requisito controvertido puede contribuir tanto a garantizar la exacta percepción del IVA como a evitar el fraude y a eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales. De ello se deduce que la República de Polonia puede sostener válidamente que dicho requisito persigue los objetivos legítimos enunciados en los artículos 90, apartado 1, y 273 de la Directiva IVA.

(...)

37. Además, dado que la posesión del acuse de recibo de que se trata permite al proveedor de los bienes y servicios calcular el IVA adeudado sobre la base de los importes indicados en la factura rectificadora o recuperar la totalidad del excedente de IVA ingresado en la Administración Tributaria, dicho requisito no cuestiona, en principio, la neutralidad del IVA.

38. Sin embargo, al ser la posesión de un acuse de recibo, en el Derecho interno, una conditio sine qua non para el cálculo del IVA adeudado sobre la base de los importes indicados en la factura rectificadora o para la recuperación del excedente de IVA ingresado, procede señalar, habida cuenta de la jurisprudencia citada en los apartados 29 a 31 de la presente sentencia, que la neutralidad del IVA queda afectada cuando para el proveedor de los bienes o servicios es imposible o excesivamente difícil obtener tal acuse de recibo en un plazo razonable.

39. A este respecto, KFP precisó, sin ser rebatida, que el Derecho polaco no impone al destinatario de los bienes o servicios ninguna obligación jurídicamente vinculante de acusar recibo de una factura rectificadora, lo que compete verificar al órgano jurisdiccional remitente.

40. Si la recuperación en un plazo razonable, por el proveedor de los bienes o servicios, del excedente del IVA ingresado en la Administración Tributaria sobre la base de la factura inicial resulta imposible o excesivamente difícil por la condición controvertida en el asunto principal, los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad exigen que el Estado miembro de que se trata permita al sujeto pasivo demostrar por otros medios, ante las autoridades tributarias nacionales, por una parte, que en las circunstancias del caso concreto ha observado la diligencia necesaria para cerciorarse de que el destinatario de los bienes o servicios tiene en su poder la factura rectificadora y conoce su contenido y, por otra parte, que la operación en cuestión ha sido realizada efectivamente conforme a lo indicado en dicha factura rectificadora.

41. A este respecto pueden servir tanto copias de la factura rectificadora y del recordatorio remitido al destinatario de los bienes o servicios para que envíe el acuse de recibo como, tal como KFP alegó en la vista sin ser rebatida, justificantes de pagos o la presentación de asientos contables que permitan identificar el importe que el sujeto pasivo percibió efectivamente del destinatario de los bienes o servicios por la operación de que se trate.

42. Habida cuenta de todas las consideraciones precedentes procede responder a la cuestión planteada que:

- el requisito de supeditar la reducción de la base imponible, tal como aparece en una factura inicial, a que el sujeto pasivo tenga en su poder un acuse de recibo de una factura rectificadora entregado por el destinatario de los bienes o servicios está comprendido en el concepto de condición contemplado en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA;

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

De acuerdo con esta sentencia, una normativa que exija al sujeto pasivo acreditar que el destinatario ha recibido la factura rectificadora, por cualquier medio, para poder ejercitar el derecho a la modificación de la base imponible, es una condición del artículo 90.1 de la Directiva que resulta proporcionada. Además, dicha norma no vulnera el principio de neutralidad.

Pues bien, este Tribunal, examinando el artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA en conexión con la interpretación del TJUE del artículo 90.1 de la Directiva, no puede más que concluir que España no ha excluido pura y simplemente la modificación de la base imponible en los casos de impago, puesto que ha sido específicamente prevista. Sin embargo, dicha modificación está sometida a una serie de condiciones, entre las que se encuentra que el sujeto pasivo "haya instado su cobro (del crédito) mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo", condición mediante la que se acredita la existencia del crédito y la voluntad de cobro del sujeto pasivo.

Dicho requisito o condición cumple con las exigencias del TJUE anteriores, puesto que puede contribuir tanto a garantizar la exacta percepción del IVA como a evitar el fraude y a eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales. 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.

Asimismo, en ningún caso puede considerarse este requisito como desproporcionado, puesto que depende exclusivamente del sujeto pasivo cumplir con él. En particular, debe recordarse que el TJUE consideró como plenamente compatible con la Directiva una condición que exigía acreditar la recepción de la factura rectificadora por el destinatario, de modo que acreditar el haber instado el cobro mediante una actuación propia del sujeto pasivo es aún más flexible y, por ello, proporcionada.

En este sentido se ha pronunciado también este TEAC en resolución de 21 de junio de 2021, registrada con R.G. 00-06151-2018 y de 22 de abril de 2022, registrada con R.G. 00-03357-2019, configuradores de doctrina.

En consecuencia, dado que se trata de una condición dirigida a prevenir el fraude y eliminar el riesgo de pérdidas de ingresos fiscales que es proporcionada, dicha condición es plenamente compatible con la Directiva y, por ello, no puede producirse una vulneración de la neutralidad, de la proporcionalidad o de la efectividad. Así pues, este Tribunal, procede a desestimar las alegaciones formuladas por XZ LM al respecto.

OCTAVO.- El segundo requisito que la Administración entiende incumplido, se refiere a lo dispuesto en la letra B) del apartado Cuatro del artículo 80 de la Ley del IVA, que señala que **la modificación se produzca en el período de los tres meses siguientes a la finalización del período de un año desde las fechas de devengo del impuesto.**

Así, la Administración resuelve la improcedencia de determinadas modificaciones por haberse llevado a cabo transcurridos los tres meses posteriores al año transcurrido desde el devengo del impuesto.

Considera la entidad que habría de estarse al periodo general de prescripción de 4 años, establecido por la Ley General Tributaria.

Se refiere, igualmente, a que el artículo 89, apartado primero de la Ley del IVA, prevé un periodo de 4 años para proceder a la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas, que pueden tener su origen, ciertamente, en supuestos de modificación de la base imponible.

En relación a esta cuestión, hemos de tener en cuenta que el plazo general previsto en la LGT, de 4 años de prescripción, se refiere al ejercicio de determinados derechos, no considerando el supuesto referido de modificación de la base imponible, cuyo plazo se encuentra previsto en su normativa específica, constituida por la Ley y el Reglamento del IVA.

En este sentido, no debemos olvidar que el artículo 2 de la Ley del IVA señala que *"El impuesto se exigirá de acuerdo con lo establecido en esta Ley (...)"*, lo que supone la especificidad en cuanto a la aplicación preferente de las disposiciones contenidas en la misma. Sin perjuicio, lo anterior, de acudir al Derecho tributario general en lo no contemplado de forma específica en aquella regulación.

De otro lado, en relación a lo señalado, en cuanto al artículo 89 de la Ley del IVA, que se refiere a las circunstancias que dan lugar a la modificación de la base, hemos de tener en cuenta que es importante distinguir entre modificaciones de base imponible por impago y otras modificaciones.

Así, para las primeras, tanto si media declaración de concurso del cliente como si no es así, la Ley del IVA, en sus artículos 80.tres y cuatro regula de manera taxativa los plazos y procedimientos conforme a los cuales debe hacerse efectiva la modificación. Así, en caso de impago, habrá de estarse a lo previsto en los referidos preceptos.

Así, el plazo en que se debe realizar la modificación de base imponible, esto es, los tres meses posteriores a que concluye el plazo del año desde el devengo, es de obligado cumplimiento para poder efectuar aquella.

Este TEAC se ha pronunciado sobre la naturaleza de dicho plazo para rectificar las bases imponibles por créditos incobrables, y el plazo de comunicación a la Administración, en resoluciones de 24 de enero de 2013 (R.G. 00-04158-2009) y de 17 de julio de 2014 (R.G. 00-05205-2012), configuradoras de doctrina. Así, en la primera resolución mencionada, el presente Tribunal subrayó lo siguiente:

"Si bien el apartado 2 del artículo 24 del Reglamento del Impuesto establece unas normas para los dos supuestos de modificación de la base imponible (cuando se dicte auto judicial de declaración de concurso y en los demás casos en que los créditos sean total o parcialmente incobrables) el supuesto de hecho que se plantea en la presente resolución es el segundo (créditos incobrables) y todas las consideraciones que se van a hacer a continuación deben entenderse referidas exclusivamente a este supuesto.

En este supuesto, la norma 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. El artículo 80.Cuatro transcrito fija un plazo de 3 meses siguientes a la finalización del plazo de un año (antes dos) para practicar la modificación, debiendo de comunicarse a la Administración tal rectificación.

Es el Reglamento del Impuesto, el que en desarrollo de la Ley 37/1992, fija el plazo para realizar la debida comunicación a la Administración en un mes desde la fecha de la expedición de la factura rectificativa, siendo precisamente en este punto donde se sitúa la controversia en el presente caso, ya que la Administración no admite la minoración de las bases imponibles al haberse incumplido el plazo previsto, habiéndose practicado la comunicación una vez transcurrido dicho plazo, mientras que la parte actora sostiene que el mero incumplimiento formal de un plazo previsto reglamentariamente no puede privarle de su derecho de modificación de la base imponible.

De lo expuesto resulta que debemos distinguir por un lado el derecho del obligado tributario a modificar la base imponible, cuya finalidad no es otra que ajustar el gravamen a la realidad económica, permitiendo al sujeto pasivo trasladar la carga de la repercusión del impuesto y el impago del mismo por el destinatario de la operación a la Administración Tributaria, logrando con ello que en estos supuestos el sujeto pasivo no sufra por más tiempo la carga financiera que supone la falta de cumplimiento por el destinatario de la operación de su obligación de soportar financieramente el impuesto.

La carga fiscal se traslada desde el sujeto pasivo al destinatario de las operaciones, en cuanto existe obligación de repercutir el impuesto. En el caso de que el destinatario sea a su vez sujeto pasivo y genere el derecho a la deducción, total o parcial, del impuesto soportado, conllevará la rectificación de las bases imponibles una doble operatoria: de un lado el sujeto pasivo proveedor o prestador del servicio rectificará

la base imponible de las operaciones minorando las cuotas devengadas y, de otro, el destinatario empresario o profesional que se ha deducido las cuotas deberá también rectificar y por tanto minorar las cuotas soportadas deducibles.

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.

En el caso que nos ocupa es cuestión pacífica entre las partes el ejercicio temporáneo del derecho a rectificar que ostenta la parte actora, así como el conjunto de requisitos exigidos para que dicho derecho de rectificación pueda llevarse a cabo, limitándose la controversia al incumplimiento del plazo establecido para cumplir el deber de comunicación a la Administración."

En consecuencia, el incumplimiento del plazo de tres meses previsto para ejercer el derecho a la rectificación, transcurrido el año desde el devengo de la operación, es un plazo de caducidad, cuyo incumplimiento determina la pérdida de tal derecho.

Por su parte, el TJUE en su reciente sentencia del 29 de febrero de 2024, asunto C-314/22, REMI GROUP, ha declarado que la existencia de un plazo de caducidad, como el regulado en nuestra normativa, no es incompatible con el Derecho de la Unión:

46 Por lo que respecta a la limitación temporal del derecho a la reducción de la base imponible contemplado en el artículo 90 de dicha Directiva, debe señalarse, en primer lugar, que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la posibilidad de presentar una solicitud de devolución de IVA sin tal limitación sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que no pueda cuestionarse indefinidamente la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la Administración tributaria (véase, en este sentido, el auto de 3 de marzo de 2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, apartado 23 y jurisprudencia citada).

47 Por otra parte, el Tribunal de Justicia ha declarado, en relación con el régimen de la deducción del IVA, del que ha subrayado que debe ser objeto de una interpretación coherente con el artículo 90 de la Directiva sobre el IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de febrero de 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, apartado 35), que un plazo de caducidad cuya terminación tenga el efecto de sancionar al contribuyente insuficientemente diligente, que no haya solicitado la deducción del IVA soportado, con la pérdida del derecho a deducir el IVA, no puede considerarse incompatible con el régimen establecido por la Directiva sobre el IVA siempre que, por una parte, dicho plazo se aplique de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho de la Unión (principio de equivalencia) y, por otra parte, no haga en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir el IVA (principio de efectividad) (sentencia de 12 de abril de 2018, Biosafe- Industria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, apartado 37 y jurisprudencia citada).

(...)

49 En segundo lugar, si bien la existencia de un plazo de caducidad cuya expiración tenga como consecuencia no permitir ya a un acreedor solicitar la reducción de la base imponible del IVA relativo a determinados créditos no puede considerarse, en sí misma, incompatible con la Directiva del IVA, la determinación de la fecha a partir de la cual comienza a correr dicho plazo corresponde al Derecho nacional, sin perjuicio del respeto de los principios de equivalencia y efectividad (véase, en este sentido, el auto de 3 de marzo de 2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, apartado 23 y jurisprudencia citada).

50 Por lo que respecta, más específicamente, al principio de efectividad, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia puede deducirse que, si el sujeto pasivo no ha dado muestras de falta de diligencia y no ha existido abuso o colusión fraudulenta, no puede oponerse válidamente al ejercicio del derecho a la reducción del IVA un plazo de caducidad que hubiese comenzado en la fecha de emisión de las facturas iniciales y que, para algunas operaciones, hubiese expirado antes de la presentación de la solicitud de compensación (véase, en este sentido, el auto de 3 de marzo de 2021, FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, apartado 25 y jurisprudencia citada).

51 A este respecto, procede considerar, como ha señalado asimismo la Abogada General en el punto 50 de sus conclusiones, que, habida cuenta del principio de neutralidad del IVA, del que se desprende que el empresario, que asume la prefinanciación del IVA recaudándolo por cuenta del Estado, se libera por completo de la carga de dicho impuesto en el marco de sus actividades económicas sujetas al IVA, el momento inicial del plazo de caducidad para el ejercicio del derecho a la reducción de la base imponible, con arreglo al artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, debe presentar un vínculo suficiente con la fecha a partir de la cual el sujeto pasivo, actuando de forma diligente, puede hacer uso de ese derecho.

(...)

57 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera, tercera y cuarta que el artículo 90 de la Directiva sobre el IVA, en relación con los principios de

neutralidad fiscal, de proporcionalidad y de efectividad, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa de un Estado miembro que establece un plazo de caducidad para la presentación de una solicitud de devolución del IVA resultante de una reducción de la base imponible del IVA en caso de impago total o parcial, cuyo vencimiento tenga como consecuencia sancionar al sujeto pasivo que no sea suficientemente diligente, a condición de que dicho plazo no comience a correr hasta el momento en que ese sujeto pasivo haya podido, sin incurrir en falta de diligencia, hacer valer su derecho a la reducción. A falta de disposiciones nacionales que regulen el ejercicio de ese derecho, el momento inicial de tal plazo de caducidad debe poder ser identificado por el sujeto pasivo con una probabilidad razonable.

Atendiendo a lo anterior, puesto que nuestra normativa prevé un plazo de 3 meses para modificar la base imponible, 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, este Tribunal considera que dicho plazo de caducidad cumple con los principios de equivalencia y efectividad a los que se refiere el TJUE.

NOVENO.- Por lo que respecta al tercero de los requisitos que se entiende incumplido, el artículo 80.Cuatro A) 3.ª Ley del IVA, señala que una de las condiciones que tiene que cumplir un crédito para ser considerado incobrable es: **"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."**

En este caso, **XZ LM** manifiesta en sus escritos de alegaciones que también es contrario este requisito al artículo 90 de la Directiva, resultando desproporcionado y contrario al principio de neutralidad.

En relación con la posible condición de sujeto pasivo de IVA del deudor, a efectos de la modificación de la base imponible en el caso de créditos impagados, cabe destacar recientes sentencias del TJUE como la de 8 de mayo de 2019, A-PACK CZ, asunto C-127/2018, y la de 15 de octubre de 2020, E. sp. z o.o sp,k, asunto C- 335/19. En esta última se señala lo siguiente:

"33. En lo que respecta, en primer lugar, al requisito que supedita la reducción de la base imponible del IVA a que el deudor haya estado registrado como sujeto pasivo del IVA el día de la entrega del bien o de la prestación de servicios, hay que considerar que ese requisito no puede justificarse por la necesidad de tener en cuenta la incertidumbre en cuanto al carácter definitivo del impago. En efecto, el hecho de que el deudor sea o no un sujeto pasivo del IVA el día de la entrega del bien o de la prestación de servicios no permite en sí mismo considerar que exista un riesgo de que el crédito resulte incobrable, máxime cuando, como alega la Comisión Europea en sus observaciones escritas, pueden entregarse bienes y prestarse servicios a personas que no son sujetos pasivos del IVA, como las entidades exentas de IVA o los consumidores, sin que tal extremo afecte a la obligación del acreedor de recaudar el IVA por cuenta del Estado y al derecho de ese acreedor a regularizar a posteriori la base imponible.

(...)

53. Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 90 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que supedita la reducción de la base imponible del IVA al requisito de que, en el momento de la entrega del bien o de la prestación de servicios y el día anterior al de la presentación de la regularización de la declaración tributaria por la que se solicita esa reducción, el deudor esté registrado como sujeto pasivo del IVA y no se halle incurso en un procedimiento concursal o de liquidación, y que, el día anterior al de la presentación de la regularización de la declaración tributaria, el propio acreedor continúe registrado como sujeto pasivo del IVA."

Esta misma conclusión también fue alcanzada en la ya citada sentencia de 8 de mayo de 2019, A-PACK CZ, asunto C-127/18, mencionada por la interesada, en la que el TJUE declaró:

"El artículo 90 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que dispone que el sujeto pasivo no puede rectificar la base imponible del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en caso de impago total o parcial, por parte de su deudor, de una cantidad adeudada por una operación sujeta a dicho impuesto, si el referido deudor ha dejado de ser sujeto pasivo del IVA."

Como se desprende de las sentencias anteriores, para el TJUE la condición del deudor, es decir, si se trata de un empresario o profesional o bien de un consumidor final, no es óbice para la modificación de la base imponible en caso de impago de créditos.

Este criterio se refleja en la normativa española, que admite la modificación de la base imponible aunque el destinatario de la operación no sea empresario o profesional, si bien exige en estos casos que la base imponible sea superior a 300 euros.

Esta limitación cuantitativa establecida en la Ley interna podría tener su fundamento en razones operativas y de control. Existen otras excepciones previstas en la Ley del IVA que se justifican por este motivo. Por ejemplo, se establece en la exposición de motivos de la propia Ley que *"por razones operativas y de control, se exceptúan de la posibilidad de rectificación las cuotas repercutidas a destinatarios que no actúen como*

empresarios o profesionales", pudiendo aducirse estas mismas razones, en relación con la modificación de las bases imponibles y la no consideración de créditos como incobrables, pues aunque en este caso sí se prevé en la Ley la posibilidad de que el deudor sea tanto un empresario/profesional como consumidor final, en caso de que el deudor no actúe como empresario o profesional se establece como condición para la modificación de la base imponible que la deuda (excluido el IVA) sea superior a 300 euros, siendo, como se ha señalado anteriormente, un límite que responde a razones operativas y de control.

También en el Derecho de la Unión están previstas, en diversas situaciones, medidas de simplificación del impuesto cuando no se superen determinados umbrales, que se justifican por motivos de control. Así podemos citar, como ejemplo, la posibilidad de establecer franquicias para las pequeñas empresas. A ello se refiere el título XII de la Directiva 2006/112/CE, que regula los "Regímenes especiales", en particular, el capítulo 1 "Régimen especial de las pequeñas empresas", el cual permite a *"los Estados miembros que encuentren dificultades para someter a las pequeñas empresas, por razón de sus actividades o de su estructura, al régimen normal del IVA [...] aplicar modalidades simplificadas de liquidación e ingreso de las cuotas impositivas [...]"*. De este modo se permite que los Estados miembros concedan a las pequeñas empresas una franquicia del IVA, que supone la pérdida del derecho a deducir para los sujetos pasivos que gocen de la misma, según dispone el artículo 289 de la Directiva.

En este sentido también se ha pronunciado este TEAC en la resolución de 21 de junio de 2021 (R.G. 00-06151-2018) y de 22 de abril de 2022, registrada con R.G. 00-03357-2019, configuradoras de doctrina.

DÉCIMO.- Por lo que respecta a la solicitud de aplicación del **principio del efecto directo vertical del Derecho comunitario**, de manera que se aplique de forma directa lo dispuesto en el citado artículo 90 de la Directiva, en relación con la minoración de la base imponible de los créditos incobrables objeto de reclamación, cabe resaltar, en primer lugar, que el efecto directo del Derecho de la Unión viene referido a las normas que, integrantes del mismo, sean claras, precisas e incondicionadas, tal y como el mismo TJUE ha especificado de manera reiterada, comenzando por la ya tradicional sentencia Costa contra E.N.E.L., de 15 de julio de 1964, asunto C-6/64, reiterada en innumerables ocasiones posteriores. A falta de un mandato a los Estados de la Unión que cumpla los precitados requisitos, las normas europeas carecen del referido efecto directo.

El TJUE ha señalado en diversas ocasiones que el artículo 90, apartado 1 de la Directiva del IVA cumple los requisitos para producir efecto directo. Así lo señala la ya citada sentencia de 11 de junio de 2020, SCT, asunto C-146/19 (el subrayado es de este Tribunal):

"48. Cuando no resulte posible interpretar la normativa nacional conforme a las exigencias del Derecho de la Unión, el juez nacional que conozca de un asunto, en el marco de su competencia, estará obligado, como órgano de un Estado miembro, a abstenerse de aplicar cualquier disposición nacional contraria a una disposición del Derecho de la Unión con efecto directo en el litigio de que conoce (sentencia de 19 de diciembre de 2019, Deutsche Umwelthilfe, C 752/18, EU:C:2019:1114, apartado 42 y jurisprudencia citada).

49. En lo que respecta al artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA, como se ha recordado en el apartado 33 de la presente sentencia, dicha disposición establece que, en los supuestos allí contemplados, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.

50. Aunque este artículo reconoce a los Estados miembros cierto margen de apreciación al adoptar las medidas necesarias para determinar el importe de la reducción, el Tribunal de Justicia ha declarado que esta circunstancia no afecta sin embargo al carácter preciso e incondicional de la obligación de permitir la reducción de la base imponible en los supuestos previstos por dicho artículo. Este cumple, por lo tanto, los requisitos para producir efecto directo (sentencia de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C 337/13, EU:C:2014:328, apartado 34 y jurisprudencia citada)."

Del mismo modo se pronuncia el Tribunal en la sentencia de 29 de febrero de 2024, Remi Group, asunto C-314/22 (el subrayado vuelve a ser nuestro):

"44 En este contexto, es preciso recordar, por una parte, que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA cumple los requisitos para producir efecto directo [sentencia de 15 de octubre de 2020, E. (IVA - Reducción de la base imponible), C-335/19, EU:C:2020:829, apartado 51 y jurisprudencia citada] y, por otra parte, que la facultad de establecer excepciones prevista en el apartado 2 de dicho artículo tiene únicamente por objeto 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 del IVA en caso de impago definitivo (sentencia de 11 de junio de 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, apartado 24 y jurisprudencia citada).

45 Por lo demás, como señaló, en esencia, la Abogada General en los puntos 41 y 56 de sus conclusiones, el artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA puede ser directamente aplicable cuando, como en este caso, el Estado miembro no permite reducción alguna de la base imponible en caso de impago total o parcial, sin tener en cuenta el grado de incertidumbre en cuanto al carácter definitivo de este."

Se deduce de lo expuesto que, si bien el artículo 90, apartado 1, de la Directiva cumple los requisitos para producir efecto directo, sólo cabe abstenerse de aplicar la norma nacional cuando no resulte posible interpretar la Ley interna conforme a las exigencias del Derecho de la Unión.

A la vista de ello, así como de las razones señaladas en los fundamentos de derecho anteriores, se concluye que este Tribunal no aprecia una disconformidad de la norma nacional con el referido artículo de la Directiva 2006/112 que pudiera justificar su no aplicación en el presente caso.

DÉCIMO PRIMERO.- En consecuencia, debido al incumplimiento de los requisitos anteriores, este TEAC procede a confirmar que ninguno de los créditos respecto de los que se pretende la modificación de la base imponible por la entidad cumple las condiciones exigidas legal y reglamentariamente para considerarse incobrable, por lo que solo cabría tildar de improcedentes las modificaciones en base imponible efectuadas.

Así, de acuerdo con lo señalado en los fundamentos de derecho anteriores, se desestiman las alegaciones formuladas y se confirman las resoluciones con liquidación provisional correspondientes a los periodos de enero, marzo, junio, septiembre y diciembre del ejercicio 2022.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda