DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
DGT: 05-03-2025
N.º CONSULTA VINCULANTE: V0255/2025

SUMARIO:

IVA. Modificación de la base imponible. Créditos incobrables. *Rentas de alquiler de locales impagadas*. Una sociedad mercantil es arrendadora de locales comerciales, pero uno de sus arrendatarios incurrió en el impago de las rentas devengadas entre agosto de 2020 y junio de 2023. Ante la falta de pago, se procedió en junio de 2023 al desalojo del inmueble, dándose por resuelto el contrato de arrendamiento en esa misma fecha. Desde ese momento, dejaron de emitirse facturas. En este caso, concurren circunstancias que permiten aplicar el art. 80.Dos Ley IVA -modificar la base imponible del IVA-. El contrato fue resuelto definitivamente en junio de 2023, fecha desde la cual la entidad dejó de emitir facturas y asumió la imposibilidad de recuperar el crédito. Se ha producido una extinción efectiva del derecho de cobro, circunstancia que habilita la modificación de la base imponible al haberse reducido la contraprestación pactada. Las facturas fueron emitidas inicialmente de forma correcta, conforme a las rentas devengadas. Sin embargo, la resolución contractual y la incobrabilidad posterior hacen que la repercusión haya devenido indebida, lo que habilita su rectificación. La entidad podrá rectificar las cuotas inicialmente repercutidas y solicitar la correspondiente devolución del impuesto ingresado, mediante el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones del art. 129 del Reglamento de gestión tributaria, siempre que se encuentre dentro del plazo de cuatro años desde la resolución contractual (junio de 2023).

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una entidad mercantil que es arrendadora de diversos locales comerciales. Uno de sus inquilinos ha impagado la renta arrendaticia desde agosto de 2020 hasta junio de 2023. En junio de 2023 se produjo el desalojo del local comercial por parte del inquilino y desde ese momento se ha dado por resuelto el contrato de arrendamiento y se han dejado de emitir las correspondientes facturas. Por otra parte, en la actualidad, dado que la consultante considera que la deuda pendiente es incobrable ha procedido a dar de baja contablemente el crédito considerándolo definitivamente extinguido.

Cuestión planteada:

Si, en las circunstancias señaladas, procedería la modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido por la parte del referido crédito definitivamente incobrable, en virtud de lo dispuesto en el artículo 80.Dos de la Ley 37/1992. En su caso, procedimiento de rectificación.

Contestación:

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que “estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

(…).”.

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que “son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.”.

En consecuencia, la entidad consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por lo que se refiere al momento de devengo de las cuotas impositivas, el artículo 75 de la Ley 37/1992 establece, entre otras, las siguientes reglas:

“Uno. Se devengará el Impuesto:

(…).

2º. En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

(…).

7º. En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.".

Por tanto, en supuestos como el consultado, el Impuesto sobre el Valor Añadido se devengará, con carácter general, en el momento en que sea exigible la parte del precio correspondiente a cada percepción.

3.- Por otra parte, según manifiesta la entidad consultante en su escrito, ante el impago reiterado de la renta arrendaticia por parte del arrendatario, se procedió a su desalojo del local arrendado, dando por resuelto el contrato de arrendamiento en junio de 2023, Por otra parte, recientemente, ha procedido a dar de baja definitivamente el crédito impagado al considerarlo definitivamente incobrable.

En este sentido, cabe destacar que el artículo 80 de la Ley del Impuesto que regula las causas de modificación de la base imponible dispone lo siguiente:

"Artículo 80. Modificación de la base imponible.

Uno. La base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los artículos 78 y 79 anteriores se reducirá en las cuantías siguientes:

1.º El importe de los envases y embalajes susceptibles de reutilización que hayan sido objeto de devolución.

2.º Los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado siempre que sean debidamente justificados.

Dos. Cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.

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.

(…).".

Es criterio de este Centro directivo el considerar que en supuestos como el planteado se produce una causa de modificación de base imponible en virtud del artículo 80.Dos. Así, en la contestación vinculante de 4 de

febrero de 2014, número V0267-14, en un supuesto de leasing inmobiliario objeto de rescisión con condonación de la deuda pendiente se estableció lo siguiente:

"En relación con las cuotas de arrendamiento financiero que se hubieran devengado con anterioridad a la resolución del contrato y no hubieran sido satisfechas por el arrendatario, el escrito de consulta alude a su condonación por la entidad financiera.

Los apartados uno y dos, número 1º, del artículo 78 de la Ley 37/1992, dispone que la base imponible de dicho Impuesto correspondiente a las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al mismo estará constituida por el importe total de la contraprestación en favor del empresario o profesional que las efectúa, derivada de su realización

Por lo tanto, la condonación de la deuda por impago determinará la modificación de la base imponible en dicha cuantía por modificación del precio de la operación.".

En un sentido similar se ha pronunciado el Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución de 15 de octubre de 2019 (Nº de resolución 04205/2016), con base en la jurisprudencia comunitaria, en un supuesto de resolución de un contrato de arrendamiento de hotel con acuerdo de las partes sobre la no reclamación del crédito devengado pendiente:

"En estos términos se pronuncia la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 12 de octubre de 2017, en el asunto C-404/16, Lombard Ingatlan Lízing, en el que una sociedad húngara había celebrado varios contratos de leasing financiero, facturando la totalidad de las cuotas, IVA incluido, a los arrendatarios. Con posterioridad, y al no cobrar parte de los importes adeudados, la entidad dio por resueltos los contratos y recuperó los bienes objeto del leasing. En dicha sentencia el TJUE señaló lo siguiente (el subrayado es nuestro):

31. En cambio, los términos de anulación y rescisión mencionados en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA se refieren a situaciones en las que, bien por una anulación con efectos retroactivos, o bien por una resolución, que sólo tiene efectos futuros, 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, con las consecuencias que de ello se derivan para el acreedor.

32. A este respecto, de la resolución de remisión se desprende que, en el litigio principal en cuestión, una parte de un contrato de leasing financiero con transmisión firme de propiedad puso fin definitivamente a este contrato, el cual fue resuelto sin efectos retroactivos. Por consiguiente, el arrendador en el leasing recuperó la posesión de los bienes arrendados y ya no podía reclamar el pago de las cuotas al arrendatario, quien no adquirió la propiedad de estos bienes. Además, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia no se desprende en modo alguno que se haya cuestionado la realidad de estas operaciones.

33. En la medida en que una situación de este tipo se caracteriza por la reducción definitiva de la contraprestación inicialmente adeudada por una parte contractual, no puede calificarse de «impago» en el sentido del artículo 90, apartado 2, de la Directiva IVA, sino que constituye una anulación o una rescisión en el sentido del apartado 1, de este artículo.

34. A la vista de las consideraciones expuestas, procede responder a la primera cuestión prejudicial que los conceptos de «anulación» y de «rescisión» utilizados en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que incluyen el supuesto en el que, en el marco de un contrato de leasing financiero con transmisión firme de propiedad, el arrendador en el leasing ya no puede reclamar el pago de las cuotas al arrendatario por haber resuelto el contrato de leasing financiero debido al incumplimiento contractual del arrendatario. (...)

40. Sin embargo, según se desprende de los apartados 29 a 33 de la presente sentencia, un acto de resolución mediante el cual una parte de un contrato de leasing financiero con transmisión firme de propiedad ha puesto fin definitivamente a este contrato supone la reducción definitiva de la cantidad inicialmente adeudada por el arrendatario. Tal acto no puede calificarse de «impago» en el sentido del artículo 90, apartado 2, de la Directiva IVA, sino que constituye una anulación o una rescisión en el sentido del apartado 1 de este artículo. (...)

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Sexta) declara:

1) Los conceptos de «anulación» y de «rescisión» utilizados en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que incluyen el supuesto en el que, en el marco de un contrato de leasing financiero con transmisión firme de propiedad, el arrendador en el leasing ya no puede reclamar el pago de las cuotas al arrendatario por haber resuelto el contrato de leasing financiero debido al incumplimiento contractual del arrendatario.

2) En caso de que se haya puesto fin definitivamente a un contrato de leasing financiero por impago de las cuotas adeudadas por el arrendatario, el arrendador puede invocar el artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112 frente a un Estado miembro para obtener la reducción de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido, aunque el Derecho nacional aplicable, por una parte, califique tal supuesto de «impago» en el sentido del apartado 2 de este artículo y, por otra parte, no permita la reducción de la base imponible en caso de impago.

Al mismo criterio se ha llegado con posterioridad en la sentencia del mismo Tribunal de 3 de julio de 2019, asunto C-242/18, UniCredit Leasing. De este modo, cesada en sus efectos la posibilidad de recuperación del crédito por parte del proveedor de los bienes y servicios en cuestión, debe considerarse, a estos efectos, rescindida la operación correspondiente.”.

La citada resolución del TEAC cita, asimismo, la contestación vinculante número V0267-14 de este Centro directivo a la que se ha hecho alusión anteriormente.

Asimismo, en la resolución del TEAC de 3 de junio de 2020, resolución nº 03041/2017, se pronuncia el Tribunal en el mismo sentido diferenciando entre los supuestos de modificación de base imponible por impago y por resolución contractual:

“Por último, debe indicarse que negar la posibilidad de rectificar la base imponible por el incumplimiento de esta condición no implica, necesariamente, que el sujeto pasivo no pueda rectificar la base imponible, sino que tan sólo se lo impide en ese momento, pero no en un momento posterior.

En efecto, en este sentido, según el artículo 80.Dos de la LIVA:

"Cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente".

Pues bien, si como consecuencia del impago, éste adquiere carácter definitivo, de tal manera que se extingue una parte del crédito, el reclamante podrá en ese momento proceder a modificar la base imponible conforme al artículo 80.Dos de la LIVA en la parte que corresponda.

Esta interpretación se desprende de la jurisprudencia del TJUE, de acuerdo con la sentencia de 3 de julio de 1997, asunto C-330/95, Goldsmiths y posteriores a esta, como serían la sentencia de 15 de mayo de 2014, asunto C 337/13, Almos Agrárkülkereskedelmi Kft; la sentencia de 12 de octubre de 2017, asunto C 404/16, Lombard Ingatlan Lízing Zrt.; la sentencia de 6 de diciembre de 2018, asunto C 672/17, Tratave; o la sentencia de 3 de julio de 2019, asunto C-242/18, UniCredit Leasing.".

En consecuencia con todo lo anterior, en el supuesto objeto de consulta en el que el arrendatario no ha satisfecho la correspondiente renta arrendaticia de varios períodos, habiéndose devengado las cuotas del Impuesto correspondiente a dicho arrendamiento y produciéndose, por dicho motivo, la resolución contractual y el impago definitivo de la deuda y su extinción, la entidad consultante podrá proceder a modificar la base imponible conforme a lo señalado en el artículo 80.Dos de la Ley del Impuesto en la parte que corresponda.

4.- En relación con la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas, debe señalarse que según el artículo 89.Uno de la Ley 37/1992:

"Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80.

Dos. Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación cuando, no habiéndose repercutido cuota alguna, se hubiese expedido la factura correspondiente a la operación.".

De este modo, los sujetos pasivos tienen obligación de rectificar las cuotas impositivas repercutidas tanto si el importe de las mismas se ha determinado improcedentemente como si procede la modificación de la base imponible, y, en ambos casos, siempre que se hubiera emitido la factura correspondiente en el plazo de un año desde la fecha de devengo del impuesto, conforme al artículo 88.Cuatro de la Ley 37/1992, como ha fijado la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en las resoluciones de 17 de noviembre de 2015 (RG 00/02137/2013) y de 8 de noviembre de 2011 (RG 00/00789/2010), y la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 2011 (recurso n.º 3954/2009), salvo que el destinatario acepte esa repercusión conforme a la resolución del TEAC de 9 de junio de 2020 (RG 00/06310/2016) y de 21 de junio de 2012 (RG 00/00114/2010) y las sentencias del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2009 (recurso n.º 2231/2006) y de 5 de diciembre de 2011 (recurso nº 3954/2009).

En consecuencia, en el presente caso, al haberse producido una circunstancia que da lugar a la modificación de la base imponible conforme al artículo 80 de la Ley, el consultante debe proceder a efectuar la rectificación, siempre que hubiera emitido la factura correspondiente en el plazo de un año desde la fecha de devengo del impuesto, como así parece haber ocurrido en el supuesto objeto de consulta.

5.- En cuanto al plazo para efectuar tal rectificación, de acuerdo con lo señalado por el artículo 89.Uno de la Ley 37/1992, la misma debe hacerse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80. No obstante, debe señalarse que, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) fijada en las resoluciones de 25 de septiembre de 2018 (RG 00/02996/2015) y de 18 de julio de 2013 (RG 00/00830/2013), de acuerdo con la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de abril de 2018, asunto C-8/17, Biosafe y Flexipiso, dicho plazo se interrumpe con el inicio de un procedimiento de comprobación que afecte al Impuesto devengado, así como la resolución de

dicho procedimiento y cualquier recurso que se interponga respecto de tal resolución o las resoluciones o sentencias que se dicten resolviendo tales recursos.

En consecuencia, en el presente caso, al haberse producido una circunstancia que da lugar a la modificación de la base imponible conforme al artículo 80 de la Ley, el plazo máximo de 4 años se computa desde que se produjeron tales circunstancias, sin perjuicio de su posible interrupción conforme a lo señalado en el apartado anterior.

6.- En cuanto a la forma de documentar la rectificación, según el artículo 89.Cuatro de la Ley 37/1992:

"Cuatro. La rectificación de las cuotas impositivas repercutidas deberá documentarse en la forma que reglamentariamente se establezca.".

En este sentido, según 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 (BOE de 1 de diciembre):

"2. Igualmente, será obligatoria la expedición de una factura rectificativa en los casos en que las cuotas impositivas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente o se hubieran producido las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley del Impuesto, dan lugar a la modificación de la base imponible.

(…)

3. La expedición de la factura rectificativa deberá efectuarse tan pronto como el obligado a expedirla tenga constancia de las circunstancias que, conforme a los apartados anteriores, obligan a su expedición, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto.

4. La rectificación se realizará mediante la emisión de una nueva factura en la que se haga constar los datos identificativos de la factura rectificada. Se podrá efectuar la rectificación de varias facturas en un único documento de rectificación, siempre que se identifiquen todas las facturas rectificadas. (…)

5. La factura rectificativa deberá cumplir los requisitos que se establecen en los artículos 6 ó 7, según proceda.

Cuando lo que se expida sea una factura rectificativa, los datos a los que se refiere el artículo 6.1.f), g) y h) expresarán la rectificación efectuada. En particular, los datos que se regulan en los párrafos f) y h) del citado artículo 6.1 se podrán consignar, bien indicando directamente el importe de la rectificación, con independencia de su signo, bien tal y como queden tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación.

Cuando lo que se expida sea una factura simplificada rectificativa, los datos a los que se refiere el artículo 7.1.f) y g) y, en su caso, el 7.2.b), expresarán la rectificación efectuada, bien indicando directamente el importe de la rectificación, bien tal y como quedan tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación.

(…)".

7.- Por su parte, en relación con la forma de proceder a la rectificación, según el artículo 89.Cinco de la Ley 37/1992:

"(…)

Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

a) Iniciar ante la Administración Tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

En los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, el sujeto pasivo deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que fueron declaradas las cuotas devengadas.".

De acuerdo con la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo central, conforme a las resoluciones de 20 de septiembre de 2012 (RG 00/03223/2010) y de 17 de marzo de 2016 (RG 00/03868/2013), la aplicación de la posibilidad prevista por la letra a) anterior exige que la repercusión que se ha de rectificar fuera indebida inicialmente.

Sin embargo, de acuerdo con la sentencia del Tribunal Supremo 1192/2022 de 27 de septiembre de 2022 (recurso n.º 5052/2020) y las resoluciones del TEAC de 22 de noviembre de 2023 (RG 00/06793/2021) y de 27 de septiembre de 2024 (RG 00/02080/2023), cuando la repercusión inicial fue debida conforme a las circunstancias existentes en el momento del devengo, pero posteriormente acontecen circunstancias que obligan a modificar dicha repercusión, la repercusión habría devenido en indebida. Por tanto, en tal caso, se podrá optar por rectificar la repercusión conforme al procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.

A este respecto, debe señalarse que tal opción ha de efectuarse a través del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, desarrollado por los artículos 126 a 129 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre). Adicionalmente, el artículo 14 del 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 el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (BOE de 27 de mayo) establece la legitimación para instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos y para obtener dicha devolución, así como los requisitos para que esta se produzca.

En este sentido, no se podrá presentar la autoliquidación rectificativa a que hace referencia el primer párrafo del artículo 120.3 de la Ley General Tributaria, puesto que este supuesto está excluido de dicha autoliquidación rectificativa conforme al artículo 74 bis del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre)), introducido por la disposición final 3 del Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, por el que se desarrollan las normas y los procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas, y se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la

Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias (BOE de 31 de enero):

"1. Los sujetos pasivos deberán rectificar, completar o modificar las autoliquidaciones presentadas por este Impuesto mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, utilizando el modelo de declaración aprobado por la persona titular del Ministerio de Hacienda:

(…)

Lo establecido en este apartado, no se aplicará a:

a) Las rectificaciones de cuotas indebidamente repercutidas a otros obligados tributarios a las que se refiere el artículo 129 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.".

En consecuencia, el presente caso, se podrá optar por cualquiera de las dos posibilidades previstas por las letras a) y b) del artículo 89.Cinco de la Ley 37/1992.

Por su parte, en caso de que opte por la posibilidad prevista por la letra b) de la Ley 37/1992, una vez efectuada la rectificación en el plazo de cuatro años citado, el sujeto pasivo cuenta con un plazo de un año para regularizar la situación tributaria, de acuerdo con la sentencia del Tribunal Supremo 164/2018 de 5 de febrero de 2018 (n.º recurso 646/2017), la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de junio de 2019 (RG 00/09911/2015) y la contestación vinculante de esta Dirección General de 9 de abril de 2024, consulta número V0563-24.

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

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda