

**AUDIENCIA NACIONAL**  
**Sentencia de 22 de enero de 2025**  
**Sala de lo Contencioso-Administrativo**  
**Rec. n.º 1837/2021**

**SUMARIO:**

**IVA. Modificación de la base imponible. Cuestiones formales. Créditos incobrables. Límites.** La decisión sobre la recuperación del IVA en situaciones de impago cuando el destinatario moroso es un consumidor final, aconseja poner de relieve que, de la jurisprudencia europea que se ha expuesto, resulta que el art. 90 de la Directiva, del que trae causa el art. 80 LIVA, resultan los siguientes criterios principales aplicables al supuesto de autos: El art. 90.1 de la Directiva implica la obligación de este Tribunal de inaplicar una norma nacional contraria, lo que puede hacer sin necesidad de plantear cuestión prejudicial de interpretación alguna si no alberga dudas sobre dicha incompatibilidad. Este precepto recoge el derecho a la minoración de la base imponible, como consecuencia del principio de neutralidad del IVA, no otorgándose a los Estados miembros la posibilidad de desconocerlo. La facultad de establecer excepciones en los casos de impago total o parcial, tiene únicamente por objeto permitir a los Estados miembros combatir la incertidumbre inherente al cobro de las cantidades adeudadas. Se reconoce a los Estados miembros un margen de apreciación en cuanto a las formalidades que han de cumplirse para la reducción de la base imponible, pero estas formalidades, entre las que se incluyen las de carácter temporal, han de ser proporcionadas a las finalidades perseguidas debiendo tenerse en cuenta las circunstancias concurrentes en cada caso. Dado que la normativa comunitaria sobre el IVA establece que los Estados miembros deben garantizar un marco justo y proporcionado para la recuperación del impuesto en casos de créditos incobrables, si bien la modificación operada por Ley 31/2022, no solo en la reducción del umbral mínimo, sino con la flexibilización de los medios de reclamación y ampliación del plazo para la modificación de la base imponible a seis meses desde que el crédito es declarado incobrable, supone facilitar la recuperación del IVA por empresarios y profesionales en sectores que operan con clientes particulares, donde las facturas impagadas suelen ser de bajo importe, sigue quedando excluida de la modificación una parte de IVA que la Administración ha recibido, pero para el empresario es irrecuperable. Los requisitos que los Estados miembros puede establecer para proceder a la modificación de la base imponible deben respetar los principios de neutralidad fiscal, proporcionalidad y efectividad. La imposición de un umbral mínimo debe ser razonable y justificada por lo que establecer dicho umbral podría vulnerar el principio de neutralidad si impide que las empresas recuperen todo el IVA adeudado, especialmente para las pequeñas y medianas empresas. La razón aducida por el Abogado del Estado, evitar la carga administrativa a las autoridades tributarias que se vean obligadas a tramitar modificaciones de la base imponible para cantidades insignificantes, que puede resultar desproporcionada en relación con el impacto fiscal, no está relacionado con la incertidumbre sobre el carácter definitivo del impago, según exige la jurisprudencia comunitaria para poder aplicar la excepción a la obligación de reducción de la base imponible en caso de impago. Si bien un umbral mínimo reduce la posibilidad de que se realicen ajustes innecesarios o abusivos en operaciones de ínfimo valor, la complicación de la supervisión y fiscalización por parte de la Administración no parece la justificación más acorde al Derecho comunitario, pues la modificación operada por Ley 31/2022, reduciendo el umbral de 300 a 50 euros, va a suponer tramitar más modificaciones de la base imponible y una mayor carga administrativa de la que tenía hasta la entrada en vigor de la modificación legislativa. Si se pretende equilibrar el derecho de los contribuyentes a recuperar el IVA con la necesidad de evitar que el sistema tributario quede saturado con solicitudes de bajo impacto fiscal, sigue sin justificarse la exclusión de la recuperación de créditos cuya incertidumbre no se cuestiona, máxime si se tiene en cuenta la existencia de instrumentos informáticos que simplifican la tarea. En conclusión, la modificación del umbral mínimo del art. 80.4 de la Ley IVA, en la reforma operada por la Ley 31/2022, no resulta aplicable *ratione temporis* al caso, pero desdibuja las razones operativas y de control en que se ampara la resolución del TEAC recurrida. No queda justificada la imposibilidad de recuperación de los créditos a que se refieren las facturas rectificativas presentadas por la recurrente dado que no se cuestiona el carácter definitivo del impago ni la probabilidad razonable de que el precio resulte incobrable, apoyada únicamente en el límite monetario vigente al tiempo de su presentación, exigencia que resulta,

Síguenos en...

según lo razonado, no justificada y contraria a la jurisprudencia comunitaria para permitir aplicar la excepción del art. 90.2 de la Directiva IVA. El art. 80.Dos Ley IVA se refiere al supuesto de que, posteriormente a la declaración del IVA, haya una resolución contractual, se produzcan devoluciones de bienes o servicios o se apliquen descuentos, supuesto distinto al del art. 80.Cuatro referido al supuesto en que el destinatario de la operación (comprador o cliente) no paga total o parcialmente el importe de la factura, a la morosidad sin resolución contractual, ni cambio de precio de la operación. El primero se centra en ajustes derivados de cambios en la operación misma (rescisiones, anulaciones o descuentos) y el segundo aborda los problemas específicos de impago, ofreciendo un mecanismo para recuperar el IVA repercutido en facturas no cobradas. Por tanto, la solución ofrecida por el TEAC, además de inviable para el cobro de morosos, no resuelve el problema de la adecuación de la norma nacional a la comunitaria, en la interpretación judicial expuesta.

## AUDIENCIA NACIONAL

### SENTENCIA

#### **AUDIENCIA NACIONAL**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **SECCIÓN QUINTA**

**Núm. de Recurso: 0001837/2021**

**Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

**Núm. Registro General: 15038/2021**

**Demandante: SECURITAS DIRECT ESPAÑA, S.A**

**Procurador: SR. MORENO ALMONACID, JOSÉ ANTONIO**

**Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA**

**Abogado Del Estado**

**Ponente Ilma. Sra.: D<sup>a</sup>. ALICIA SANCHEZ CORDERO**

#### **S E N T E N C I A N<sup>o</sup>:**

**Ilmo. Sr. Presidente:**

D. JOSE LUIS GIL IBAÑEZ

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D<sup>a</sup>. ALICIA SANCHEZ CORDERO

D<sup>a</sup>. MARGARITA PAZOS PITA

D. EDUARDO HINOJOSA MARTINEZ

D. ENRIQUE GABALDON CODESIDO

Madrid, a veintidós de enero de dos mil veinticinco.

Es ta Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha visto el recurso contencioso administrativo número 1837/2021 interpuesto por **SECURITAS DIRECT ESPAÑA SA**, representada por el procurador de los tribunales D. José Antonio Moreno Almonacid, bajo la dirección letrada de D. Raúl de Francisco Garrido, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de junio de 2021 por la que se resuelven de forma acumulada cinco reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra las respectivos acuerdos de liquidación provisional dictados por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, sede Madrid, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2019, periodos 1 a 5.

La cuantía del recurso está fijada en 84.428,32 euros.

Ha sido parte, además, la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Es ponente la Ilma. Sra. Magistrada **D.<sup>a</sup> Alicia Sánchez Cordero**.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.**-Interpuesto el recurso contencioso-administrativo y turnado a esta Sección, se solicitó el expediente administrativo, y una vez recibido, se confirió traslado a la representación de la parte actora para que formalizara escrito de demanda, lo que hizo formulando las alegaciones de hecho y de derecho que estimó oportunas, concluyendo con la súplica: «dicte en

Síguenos en...



su día sentencia por la que, estimando el recurso, acuerde la anulación tanto de la Resolución desestimatoria del TEAC de fecha 21 de junio de 2021 por la que se resuelven de forma acumulada las siguientes reclamaciones económico-administrativas, como de las resoluciones con liquidación provisional dictadas por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que son confirmadas por aquella:

-Reclamación con número de referencia 00/04533/2019, interpuesta contra resolución con liquidación provisional dictada por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) con número de referencia 201930310600003Y, por el concepto tributario Impuesto sobre el Valor Añadido período de liquidación 01 del año 2019, ascendiendo la cuantía de la citada liquidación a 12.437,24 euros.

-Reclamación con número de referencia 00/04534/2019, interpuesta contra resolución con liquidación provisional dictada por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) con número de referencia 201930310600012M, por el concepto tributario Impuesto sobre el Valor Añadido período de liquidación 02 del año 2019, ascendiendo la cuantía de la citada liquidación a 15.544,93 euros.

-Reclamación con número de referencia 00/04535/2019, interpuesta contra resolución con liquidación provisional dictada por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) con número de referencia 201930310600215F, por el concepto tributario Impuesto sobre el Valor Añadido período de liquidación 03 del año 2019, ascendiendo la cuantía de la citada liquidación a 17.491,22 euros.

-Reclamación con número de referencia 00/06732/2019, interpuesta contra resolución con liquidación provisional dictada por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) con número de referencia 201930310600391A, por el concepto tributario Impuesto sobre el Valor Añadido período de liquidación 04 del año 2019, ascendiendo la cuantía de la citada liquidación a 15.904,70 euros.

-Reclamación con número de referencia 00/06733/2019, interpuesta contra resolución con liquidación provisional dictada por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) con número de referencia 201930310600406B, por el concepto tributario Impuesto sobre el Valor Añadido período de liquidación 05 del año 2019, ascendiendo la cuantía de la citada liquidación a 23.050,23 euros».

**SEGUNDO.**-Dá ndose traslado de la demanda al Abogado del Estado para su contestación, lo hizo, alegando en derecho lo que estimó conveniente, solicitando: «dicte sentencia en cuya virtud desestime el recurso formulado de contrario.»

**TERCERO.**-Habiéndose recibido a prueba, admitida la documental aportada, sin que se precise la ratificación del informe de parte aportado, se dio traslado para conclusiones escritas a las partes, que formularon por su orden ratificándose en sus respectivas pretensiones, tras lo que quedaron concluidas las actuaciones.

La recurrente presentó un escrito aportando la modificación legislativa del artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA por Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2023, en la que se reduce del importe mínimo de la base imponible para considerar un crédito incobrable cuando el destinatario moroso es un consumidor final a 50 euros. Se dio traslado al Abogado del Estado que formuló alegaciones.

Se señaló para votación y fallo el 21 de enero de 2025, en que así ha tenido lugar.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO.- Planteamiento del recurso

Se impugna mediante el presente recurso contencioso administrativo la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas frente a cinco liquidaciones provisionales dictadas en procedimientos de gestión tributaria del IVA, 2019, períodos 1 a 5.

Los acuerdos de liquidación consideraron que las modificaciones de las bases imponibles de facturas impagadas mediante facturas rectificativas, de deudores personas físicas por importes inferiores a 300 euros, son improcedentes al superar el importe establecido en el artículo 80.cuatro de la Ley 37/1992, del IVA, por lo que se incrementa las cuotas de IVA devengado en operaciones interiores, sin perjuicio de que solo procede liquidar la parte correspondiente a territorio común.

El TEAC, tras citar la normativa nacional, el artículo 80.4 LIVA, el artículo 24 del Real Decreto 1624/1992, que regula el reglamento del IVA, examina los requisitos para la modificación de las

Síguenos en...



bases imponibles en caso de créditos incobrables. Respecto al requisito subjetivo, que sea empresario o profesional o personas físicas, alude al artículo 105 de la Ley General Tributaria para considerar que corresponde a SECURITAS comprobar si los deudores tienen una u otra condición, de modo que si actuaran como consumidores finales debe comprobar si el importe del crédito (IVA excluido) supera o no los 300 euros para tener la calificación de crédito incobrable a efectos de lo dispuesto en el artículo 80 LIVA.

Examina a continuación la jurisprudencia comunitaria, sentencias del TJUE, de 8 de mayo de 2019, asunto C-127/18 y 15 de octubre de 2020, asunto C-335/19, de las que extrae que la condición de consumidor final no impide la modificación de la base imponible en caso de impago de créditos.

Respecto al límite de 300 euros, acude al artículo 273 de la Directiva 112/2006, que permite a los Estados miembros establecer las condiciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación de IVA y prevenir el fraude, y dado que el artículo 90 de la Directiva no precisa los requisitos, ni las obligaciones que los Estados pueden prever, se confiere a éstos un cierto margen en especial en cuanto a las formalidades que se deben cumplir, obedeciendo dicho límite cuantitativo a razones operativas y de control permitidas por el TJUE.

Sobre la alegada vulneración del principio de neutralidad y de efectividad, si como de enriquecimiento injusto, insiste en el margen de apreciación conferido a los Estados, e invoca las sentencias del TJUE de 15 de octubre de 2020, asunto C-335/19, 6 de diciembre de 2018, asunto C-672/17, y 23 de noviembre de 2017, asunto C-246/16, concluyendo que la Directiva permite que los Estados miembros no apliquen la reducción de la base imponible en supuestos de impago, pero solo pueden hacerlo en aquellas situaciones en que hay incertidumbre propia del impago. Además, la posibilidad de rectificar la base imponible se permite en un momento posterior conforme al artículo 80.Dos de la LIVA si a consecuencia del impago se extingue una parte del crédito, momento en que procede rectificar la base imponible en la parte que corresponda, interpretación que desprende de la jurisprudencia comunitaria que cita.

Por último, analiza la solicitud de aplicación de efecto directo vertical del artículo 90 de la Directiva IVA, y considera que los Estados miembros pueden establecer las condiciones que estimen pertinente a la hora de su transposición, no apreciando disconformidad de la norma nacional que pudiera justificar su no aplicación en el presente caso, además de que el TEAC carece de competencia para plantear cuestión prejudicial ante el TJUE.

## **SEGUNDO.- Posiciones de las partes**

### **1. Demanda**

Se alega en primer lugar la vulneración tanto por parte del TEAC como por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT de la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido y de la interpretación que de dicha normativa ha hecho la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea al denegarse por la Administración tributaria a esta parte la modificación de la base imponible del IVA de los créditos incobrables. Su argumento es que la jurisprudencia del TJUE sobre el artículo 90 de la Directiva 2006/112/CE, con cita de las sentencias del TJUE de 23 de noviembre de 2017, asunto Di Maura, C-246/16 y de 22 de febrero de 2018, asunto T-2, C-396/16, concluye que los Estados miembros de la Unión Europea no puede imponer límites a la modificación de la base imponible del IVA de créditos incobrables que vayan más allá de lo estrictamente necesario para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, sin que el límite cuantitativo de 300 euros obedezca a tales razones.

Añade que el procedimiento de modificación de la base imponible del artículo 80. Dos de la LIVA no guarda ninguna relación con la modificación de la base imponible de créditos incobrables.

Alega a continuación la vulneración de los principios de neutralidad del IVA, de efectividad del derecho de la unión, así como del principio de interdicción del enriquecimiento injusto de la administración. Interpreta la jurisprudencia del TJUE, que cita, en el sentido de que en cuanto a la modificación de la base imponible en caso de impago, prevista en el artículo 90, apartados primero y segundo, de la Directiva del IVA, los Estados miembros deberán reducir la base imponible y, en consecuencia, el importe del IVA adeudado por el sujeto pasivo, con la única limitación de poder determinar o tener la suficiente certeza de que dicho crédito nunca será pagado por el cliente.

Explica que en su negocio, en un 55% aproximadamente, el cliente es una persona física, que puede actuar o no como empresario o profesional y cuya contraprestación suele corresponderse con una media mensual de 36,6 euros por cliente, no superando por lo tanto en la mayor parte de los supuestos la cuantía de 300 euros, IVA excluido. Las exigencias del artículo 80.4

LIVA inhabilitan a que, en la práctica, pueda recuperar el IVA, lo que supone un coste de 84.428,32 euros en lo que se refiere al período objeto de la presente demanda y de 3.223.665,45 euros, en lo relativo a las modificaciones de la base imponible del IVA de créditos incobrables entre los períodos de junio de 2018 y de abril de 2021.

Finalmente, acude al principio del efecto directo vertical del Derecho de la Unión, 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, con apoyo en la sentencia de 11 de junio de 2020, asunto C-146/201, de modo que la Sala, conforme a la obligación que le incumbe de adoptar todas las medidas adecuadas para garantizar la ejecución de del artículo 90 de la Directiva, ha de interpretar el Derecho nacional de manera conforme a esta última o, si no es posible tal interpretación conforme, abstenerse de aplicar el artículo 80. Cuatro LIVA, cuya aplicación conduce a un resultado contrario al artículo 90 de la Directiva.

## 2. Contestación a la demanda

Fr ente a ello, el Abogado del Estado, comienza por exponer que el contraste jurídico que postula la demanda no es entre el acto administrativo y la norma vigente aplicable, sino que pretende debatir entre la Directiva y su interpretación por el TJUE y las normas españolas vigentes.

Se remite por entero a la resolución recurrida, sin que la parte actora haya probado ninguno de los vicios que la harían irregular.

En definitiva explica que está generalmente aceptado que la restricción de la ley española está amparada por el artículo 90.2 de la Directiva que en los casos de impago total o parcial, permite a los Estados miembros podrán no aplicar lo dispuesto en el apartado 1 a los efectos del artículo 273 de la Directiva, que protege la armonización fiscal entre los estados miembros e impone (por su efecto directo) el establecimiento por los estados miembros de las medidas tendentes a evitar el fraude fiscal y a mejorar y hacer efectiva la recaudación. Entiende que como la normativa comunitaria (y más concretamente el artículo 273 de la Directiva 2006/112), permite a los Estados Miembros establecer las obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, y dado que el artículo 90 de la Directiva 2006/112, no precisa ni los requisitos ni las obligaciones que los Estados miembros pueden prever, el límite cuantitativo de 300 euros en caso de que el deudor no sea empresario o profesional, estaría en ese margen de apreciación estatal.

Completa su argumento haciendo referencia a la escasa relevancia cuantitativa que presenta el asunto si se compara la facturación de SECURITAS con el importe de las facturas incobrables que se reclama, que representa más o menos el 0,04 por 100 y, respecto al volumen de negocios, el 0,009 por ciento.

## TERCERO.- Marco jurídico

Debemos precisar que esta Sección ha examinado en varios asuntos la interpretación del artículo 80.Cuatro LIVA, también respecto a créditos incobrables, en los que la no admisión por la Administración tributaria de la reducción de la base imponible realizado se debe al haberse efectuado más allá del plazo de tres meses previsto en el precepto, y su adecuación al artículo 90 de la Directiva IVA y a la jurisprudencia que lo ha interpretado y cuya fundamentación seguimos en parte, ya que, en este caso, el requisito exigido y discutido es el umbral de 300 euros cuando se trate de deudas de un consumidor final.

Nos referimos a las sentencias de 4 de octubre de 2023, recursos 1545/2021, 1548/2021, 1549/2021, 1552/2021, 1553/2021, 1554/2021, 1557/2021 y 1706/2021.

### 1. Normativa

#### A. Normativa comunitaria

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, al regular en el Título VII la "Base imponible"del impuesto, establece en el artículo 90 que:

«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.»

#### B. Normativa española

El artículo 80 de la LIVA, relativo a la "Modificación de la base imponible",dispone, en lo que ahora interesa, que:

«[...]

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:

[...]

3ª Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquella, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, sea superior a 300 euros [50 euros tras la modificación efectuada por la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2023].

[...]»

### 3. Jurisprudencia

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha recalado dos aspectos fundamentales del artículo 90 de la Directiva sobre IVA: por un lado, que el apartado 1 contempla los supuestos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio después del momento en que la operación que dé lugar al pago del IVA quede formalizada. Dicha disposición "obliga a los Estados miembros a reducir la base imponible y, en consecuencia, el importe del IVA adeudado por el sujeto pasivo cuando, con posterioridad a la conclusión de una operación, el sujeto pasivo no percibe una parte o la totalidad de la contrapartida. La mencionada disposición constituye la expresión de un principio fundamental de dicha Directiva, el principio de neutralidad fiscal, 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" (entre los últimos, autos de 24 de octubre de 2019, Porr Építési Kft., C-292/19, EU:C:2019:901, apartado 19, y de 3 de marzo de 2021, FG SZ, C-507/20, EU:C:2021:157, apartado 18; y sentencias de 6 de diciembre de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, apartado 29, de 8 de mayo de 2019, A\_PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, apartado 17, de 15 de octubre de 2020, E. C-335/19, EU:C:2020:829, apartado 21, de 11 de noviembre de 2021, C-398/20, ELVOSPOL, EU:C:2021:911, apartados 24 y 25, y de 9 de febrero de 2023, Euler Hermes, C-482/21, EU:C:2023:83, apartado 32).

Téngase en cuenta que, según el Tribunal de Justicia, la disposición indicada "reúne los requisitos para producir efecto directo", lo que, a tenor del principio de primacía del Derecho de la Unión, "implica que todo juez nacional que conozca de un asunto en el marco de su competencia tiene, como órgano de un Estado miembro, la obligación de abstenerse de aplicar cualquier disposición nacional contraria a una disposición del Derecho de la Unión que tenga efecto directo en el litigio del que conozca" (auto de 3 de marzo de 2021, FG SZ, C-507/20, EU:C:2021:157, apartado 31, que se apoya en la sentencia de 15 de octubre de 2020, E. C-335/19, EU:C:2020:829, apartados 51 y 52).

Por otro lado, que el apartado 2 del citado artículo 90 permite a los Estados miembros no aplicar, en caso de impago total o parcial del precio de la operación, la regla establecida en el apartado 1, pero sin que por ello se autorice "a los Estados miembros excluir pura y simplemente la reducción de la base imponible del IVA en casos de impago", pues lo que se persigue es "permitir a los Estados miembros subsanar la incertidumbre inherente al impago de una factura o al carácter definitivo del mismo" (por todas, sentencias de 15 de octubre de 2020, E. C-335/19, EU:C:2020:829, apartados 29 y 30, de 11 de noviembre de 2021, C-398/20, ELVOSPOL, EU:C:2021:911, apartados 26 y siguientes, y de 9 de febrero de 2023, Euler Hermes, C-482/21, EU:C:2023:83, apartado 34).

En cuanto al apartado 1 del artículo 90 de la Directiva, ha precisado el Tribunal de Justicia que los Estados miembros gozan de un margen de apreciación, en concreto, "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 octubre de 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, apartado 59, que cita la de 11 de junio de 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, apartado 35; en el mismo sentido, entre otras, sentencias de 6 de diciembre de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, apartado 32, o de 15 de octubre de 2020, E. C-335/19, EU:C:2020:829, apartado 23).

Sin embargo, teniendo en cuenta el artículo 273 de la misma Directiva y el principio de neutralidad fiscal, "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 aquellas que permitan acreditar que, con posterioridad a la conclusión de una operación, una parte o la totalidad de la contrapartida definitivamente no será percibida" (auto de 3 de marzo de 2021, FG SZ, C-507/20, EU:C:2021:157, apartado 19; sentencias, entre las últimas, de 6 de diciembre de

2018, C-672/17, Tratave, EU:C:2018:989, apartado 34, de 11 de junio de 2020, STC, C-146/19, EU:C:2020:464, apartado 37, de 15 de octubre de 2020, E, C-335/19, EU:C:2020:829, apartados 22 a 25, de 6 de octubre de 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, apartado 61, y de 9 de febrero de 2023, Euler Hermes, C-482/21, EU:C:2023:83, apartado 33). En este punto, cobra relevancia el principio de proporcionalidad, debiendo verificarse si el requisito en cuestión resulta "excesivamente gravoso"(en este sentido, sentencia de 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, (EU:C:2012:40, apartado 34), circunstancia que corresponde verificar al órgano jurisdiccional nacional ( sentencia de 6 de diciembre de 2018, C-672/17, Tratave, EU:C:2018:989, apartado 41).

Po demos añadir las últimas sentencias de 29 de febrero de 2024. C-314/22, Consortium Remi Group ECLI:EU:C:2024:183 y 12 de septiembre de 2024, C-248/23 Novo Nordisk A/S (ECLI: EU:C:2024:735) que reiteran que no sería conforme con el principio de neutralidad fiscal que la base imponible sobre la que se calcula el IVA devengado por el sujeto pasivo, fuera más elevada que la cantidad que recibió finalmente, ya que "en su condición de recaudador de impuestos por cuenta del Estado, el empresario debe liberarse por entero de la carga del impuesto debido o abonado en el marco de sus actividades económicas a su vez sujetas a IVA ( sentencia de 11 de noviembre de 2021, ELVOSPOL, C-398/20 , EU:C:2021:911 , apartado 31 y jurisprudencia citada)."

En la sentencia de 29 de febrero de 2024 se recuerda 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).[...] por lo que el artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA "puede ser directamente aplicable cuando 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".

En la última sentencia citada, de 12 de septiembre de 2024 el tribunal razona que "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 el principio básico del sistema del IVA se basa en el hecho de que el IVA pretende gravar únicamente al consumidor final y es perfectamente neutro respecto de los sujetos pasivos que intervienen en el proceso de producción y distribución anterior a la fase de gravamen final, sea cual sea el número de transacciones producidas (sentencia de 6 de octubre de 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19 , EU:C:2021:818 , apartado 39 y jurisprudencia citada).

## CUARTO.- Apreciación de la Sala

### 1. La cuestión principal

La decisión con respecto al problema más relevante, recuperación del IVA en situaciones de impago cuando el destinatario moroso es un consumidor final, aconseja poner de relieve que, de la jurisprudencia europea que se ha expuesto, resulta que el artículo 90 de la Directiva, del que trae causa el artículo 80 LIVA, resultan los siguientes criterios principales aplicables al supuesto de autos:

- La regulación del apartado 1 del artículo 90 de la Directiva sobre la reducción de la base imponible tiene efecto directo y, en su caso, implica la obligación de este Tribunal de inaplicar una norma nacional contraria, lo que puede hacer sin necesidad de plantear cuestión prejudicial de interpretación alguna si no alberga dudas sobre dicha incompatibilidad.
- En el artículo 90.1 de la Directiva se recoge el derecho a la minoración de la base imponible, como consecuencia del principio de neutralidad del IVA, no otorgándose a los Estados miembros la posibilidad de desconocerlo.
- La facultad de establecer excepciones que permite el artículo 90.2 de la Directiva en los casos de impago total o parcial, tiene únicamente por objeto permitir a los Estados miembros combatir la incertidumbre inherente al cobro de las cantidades adeudadas
- Lo que sí se reconoce a los Estados miembros un margen de apreciación en cuanto a las formalidades que han de cumplirse para la reducción de la base imponible.

Síguenos en...



- Pero estas formalidades, entre las que se incluyen las de carácter temporal, han de ser proporcionadas a las finalidades perseguidas debiendo tenerse en cuenta las circunstancias concurrentes en cada caso.

Dado que la normativa comunitaria sobre el IVA establece que los Estados miembros deben garantizar un marco justo y proporcionado para la recuperación del impuesto en casos de créditos incobrables, si bien la modificación operada por Ley 31/2022, no solo en la reducción del umbral mínimo, sino con la flexibilización de los medios de reclamación y ampliación del plazo para la modificación de la base imponible a seis meses desde que el crédito es declarado incobrable, supone facilitar la recuperación del IVA por empresarios y profesionales en sectores que operan con clientes particulares, donde las facturas impagadas suelen ser de bajo importe, sigue quedando excluida de la modificación una parte de IVA que la Administración ha recibido, pero para el empresario es irrecuperable.

En definitiva, los requisitos que los Estados miembros puede establecer para proceder a la modificación de la base imponible deben respetar los principios de neutralidad fiscal, proporcionalidad y efectividad. La imposición de un umbral mínimo debe ser razonable y justificada por lo que establecer dicho umbral podría vulnerar el principio de neutralidad si impide que las empresas recuperen todo el IVA adeudado, especialmente para las pequeñas y medianas empresas.

La razón aducida por el Abogado del Estado, evitar la carga administrativa a las autoridades tributarias que se vean obligadas a tramitar modificaciones de la base imponible para cantidades insignificantes, que puede resultar desproporcionada en relación con el impacto fiscal, no está relacionado con la incertidumbre sobre el carácter definitivo del impago, según exige la jurisprudencia comunitaria para poder aplicar la excepción a la obligación de reducción de la base imponible en caso de impago.

Si bien un umbral mínimo reduce la posibilidad de que se realicen ajustes innecesarios o abusivos en operaciones de ínfimo valor, la complicación de la supervisión y fiscalización por parte de la Administración no parece la justificación más acorde al Derecho comunitario, pues precisamente, la modificación operada por Ley 31/2022, reduciendo el umbral de 300 euros a 50 euros, va a suponer tramitar más modificaciones de la base imponible y una mayor carga administrativa de la que tenía hasta la entrada en vigor de la modificación legislativa. Si se pretende equilibrar el derecho de los contribuyentes a recuperar el IVA con la necesidad de evitar que el sistema tributario quede saturado con solicitudes de bajo impacto fiscal, sigue sin justificarse la exclusión de la recuperación de créditos cuya incertidumbre no se cuestiona, máxime si se tiene en cuenta la existencia de instrumentos informáticos que simplifican la tarea. En conclusión, la modificación del umbral mínimo del artículo 80.4 de la LIVA, en la reforma operada por el artículo 77 de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, no resulta aplicable *ratione temporis* al caso, pero desdibuja las razones operativas y de control en que se ampara la resolución del TEAC recurrida. No queda justificada la imposibilidad de recuperación de los créditos a que se refieren las facturas rectificativas presentadas por SECURITAS dado que no se cuestiona el carácter definitivo del impago ni la probabilidad razonable de que el precio resulte incobrable, apoyada únicamente en el límite monetario vigente al tiempo de su presentación, exigencia que resulta, según lo razonado, no justificada y contraria a la jurisprudencia comunitaria para permitir aplicar la excepción del artículo 90.2 de la Directiva IVA.

Una última precisión. El artículo 80.Dos se refiere al supuesto de que, posteriormente a la declaración del IVA, haya una resolución contractual, se produzcan devoluciones de bienes o servicios o se apliquen descuentos, supuesto distinto al del artículo 80.Cuatro referido al supuesto en que el destinatario de la operación (comprador o cliente) no paga total o parcialmente el importe de la factura, a la morosidad sin resolución contractual, ni cambio de precio de la operación. El primero se centra en ajustes derivados de cambios en la operación misma (rescisiones, anulaciones o descuentos) y el segundo aborda los problemas específicos de impago, ofreciendo un mecanismo para recuperar el IVA repercutido en facturas no cobradas. Por tanto, la solución ofrecida por el TEAC, además de inviable para el cobro de morosos, no resuelve el problema de la adecuación de la norma nacional a la comunitaria, en la interpretación judicial expuesta.

Por todo lo anterior procede la estimación del recurso contencioso-administrativo, y la consiguiente anulación de la resolución del TEAC impugnada y de las liquidaciones provisionales de que trae causa.

## QUINTO.- Costas

Síguenos en...





En cuanto a las costas, si bien el apartado 1 del artículo 139 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, dispone su imposición a la parte que ve rechazadas todas sus pretensiones, la Sección aprecia que el caso presentaba serias dudas de derecho, como resulta de cuanto se ha venido exponiendo.

**FALLAMOS**

**ESTIMAR** el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de **SECURITAS DIRECT ESPAÑA SA**, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de junio de 2021 por la que se resuelven de forma acumulada cinco reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra las respectivos acuerdos de liquidación provisional dictados por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, sede Madrid, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2019, periodos 1 a 5, resolución y liquidaciones que se **ANULAN** por no ser conformes a Derecho.

Si n hacer expresa imposición de costas a alguna de las partes procesales.

As í, se acuerda, pronuncia y firma.

**Recursos:** La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta, así como la constitución del depósito de 50€, en caso preceptivo, en la cuenta del B. Santander 2605000000, más el número de procedimiento y año.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

