



Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/07999/2023/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **25/04/2025**

**Asunto:**

IVA. Plazo para el ejercicio del derecho a la rectificación de cuotas impositivas repercutidas conforme al artículo 89.Cinco b) de la Ley 37/1992 del IVA.

**Criterio:**

El artículo 89.Cinco b) de la Ley 37/1992 permite regularizar la situación tributaria en las autoliquidaciones posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la rectificación, no concediendo la posibilidad de regularizar la situación tributaria una vez transcurrido ese año mediante la solicitud de rectificación de autoliquidaciones que se encuentran dentro de ese periodo del año señalado por la Ley.

Criterio reiterado en resolución TEAC de 27 de febrero de 2026, RG: 00-01362-2024.

**Referencias normativas:**

Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido IVA  
89.5.b)

**Conceptos:**

Cuotas  
Impuesto sobre el Valor Añadido IVA  
Plazos  
Rectificación  
Repercusión

**Texto de la resolución:** ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 25 de abril de 2025

PROCEDIMIENTO: 00-07999-2023

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **QR** SA - NIF ...

REPRESENTANTE: ... - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 20/10/2023 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta el 19/10/2023 contra acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidaciones, relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos mayo y junio del ejercicio 2019, en relación a la entidad **QR**, S.A.

SEGUNDO.- Con fecha 7 de abril de 2017, la entidad **QR**, S.A. (en adelante, **QR**) repercutió a su cliente, la entidad **LM**, S.A., una cuota tributaria por el concepto de IVA y por importe de 184.538,43 euros mediante la emisión de la factura número **FACTURA\_1** por los servicios de operación y mantenimiento prestados durante el mes de marzo de 2017.

Con fecha 18 de junio de 2018, procedió a realizar una modificación de la base imponible del Impuesto (conforme al artículo 80.Cuatro de la Ley de IVA), minorándola hasta anularla, emitiendo una factura rectificativa con número **FACTURA\_2**, ya que había transcurrido un año desde el devengo del Impuesto repercutido en la factura sin que **LM** hubiera hecho frente al pago, habiendo sido reclamado judicialmente el importe de la misma ante el Juzgado de Primera Instancia número ... de MUNICIPIO\_1 (P.O. ....).

Posteriormente, la entidad **QR** lo comunicó a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante la presentación del correspondiente Modelo 952 y escrito de comunicación de modificación de base imponible de la referida factura en virtud de lo dispuesto en el artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA. Adicionalmente, al estar dado de alta en el sistema de Suministro Inmediato de Información (SII), el obligado tributario dejó constancia en el libro registro de facturas emitidas correspondiente al mes de junio del 2018, disponible en la sede electrónica de la AEAT, de la emisión de la mencionada factura rectificativa.

La entidad **QR** no incluyó en la declaración-liquidación del período junio de 2018 la minoración de base imponible y de la cuota tributaria reflejada en la factura rectificativa emitida el 18 de junio de 2018.

Con fecha ... de 2018, el Juzgado de Primera Instancia número ... de MUNICIPIO\_1, que conocía de la reclamación interpuesta por **QR** contra **LM**, dicta Decreto en cuyo fallo declara la caducidad de la instancia, dando por desistido de su acción al obligado tributario.

Con fecha 4 de julio de 2018, **QR** emitió una nueva factura rectificativa de la factura rectificativa anterior bajo el concepto de "Refacturación factura **FACTURA\_1** de fecha 07/04/2017 por desistimiento demanda judicial según artículo Ley de IVA 80.4." Y la entidad incluyó dicha rectificación en la declaración-liquidación mensual del período julio de 2018.

TERCERO.- Con fecha 21 de marzo de 2023, la entidad **QR** presentó solicitud de rectificación de autoliquidaciones, modelo 303, por concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos mayo y junio del ejercicio 2019.

Con fecha 1 de septiembre de 2023, se notificó, a la entidad **QR**, propuesta de resolución por la que se propone la desestimación de la solicitud mencionada anteriormente.

Tras el correspondiente trámite de alegaciones, con fecha 11 de octubre de 2023, la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Madrid, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria dictó acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidaciones, en relación al IVA, períodos mayo y junio de 2019.

La motivación contenida en dicho acuerdo se basa en lo siguiente:

*"PRIMERO. Considerando que este órgano es competente para conocer y resolver las cuestiones planteadas en estos procedimientos.*

*SEGUNDO. De acuerdo con: los requisitos establecidos por la normativa vigente, en particular por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como sus desarrollos reglamentarios y examinados los datos y documentos aportados en el curso del procedimiento*

*Considerando las alegaciones del interesado, la documentación aportada junto a su escrito de interposición, los datos y antecedentes obrantes en esta Unidad, y revisado, de nuevo, el expediente en cuestión, deben ser tenidas en cuenta las siguientes precisiones:*

*Primero. - Respecto de la regularización mediante solicitud de rectificación:*

*El artículo 89.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que las rectificaciones de las cuotas impositivas repercutidas deberán efectuarse por los sujetos pasivos 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 o en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80.*

*Por otra parte, en cuanto a la consideración del ingreso de las cuotas del Impuesto cuya repercusión se rectifica como "ingresos indebidos" a efectos de la aplicación del procedimiento de "devolución de ingresos indebidos", debe indicarse que el artículo 221 de la Ley General Tributaria establece los supuestos a los que se aplica este procedimiento, añadiendo el precepto que "reglamentariamente se desarrollará el procedimiento previsto...;"*

*El Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se desarrolla la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en materia de revisión administrativa señala en su artículo 14 los "supuestos de devolución"; de lo indicado en tal precepto y en el resto de la disposición se deriva que tal procedimiento no resulta de aplicación a la devolución de ingresos que no cabe calificar de "indebidos", por haber sido efectuados sin incurrir en error, duplicidad u otra circunstancia que pudiera haber justificado legalmente la no realización del ingreso.*

*Como la modificación puede suponer un incremento o disminución de las cuotas, el artículo 89.Cinco prevé ambas posibilidades estableciendo procedimientos distintos para efectuar la rectificación. Así, en el supuesto de que la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, que es el que se produce en esta solicitud, "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 General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.*

*B) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período 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".*

*Así, la opción primera remite directamente al carácter de los ingresos efectuados, esto es deben ser indebidos:*

*Artículo 221.4 Ley 58/2003 General Tributaria establece:*

*4. Cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley.*

*De esta forma cuando la repercusión fue debida porque la operación fue efectivamente realizada y el sujeto pasivo aplicó correctamente las normas vigentes en el momento del devengo, la posterior modificación de la base imponible, no implica que ello transforme el carácter del ingreso efectuado originariamente ya que fue procedente la repercusión.*

*Por tanto, si la naturaleza del ingreso realizado en la autoliquidación originaria es la de un ingreso indebido el obligado tributario podrá optar por la aplicación de ambas vías previstas en el artículo 89.Cinco, párrafo tercero; mientras que en los restantes supuestos la vía que deberá seguir será la segunda, ya que la minoración de las cuotas repercutidas no supone la existencia de un ingreso indebido.*

*Así ha sido interpretada la norma por el TEAC en resolución 00/03868/2013 de fecha 17/03/2016 y en diversas consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos; entre otras, V2893-19 y V2932-19.*

*Segundo. - Así, de conformidad con los datos y antecedentes obrantes en poder de la Administración y tras estudiar las alegaciones manifestadas, se ha podido comprobar que no se aporta nueva documentación ni pruebas distintas de las que ya aportó el obligado en el escrito de interposición. Por lo que procede confirmar la propuesta de resolución notificada, a cuyo contenido se remite esta Unidad como motivación del presente acuerdo:*

*De conformidad con el artículo 89. Cinco, b) LIVA:*

*(...;)*

*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 este sentido, el Tribunal Supremo en Sentencia de 05-02-2018 recurso de casación 646/2017 señala:*

*"QUINTO. - (...) 4. Existen pues dos plazos sucesivos: uno primero, para rectificar las cuotas impositivas repercutidas, que es de cuatro años, con independencia de si la rectificación es al alza o a la baja, y otro, para que el sujeto pasivo regularice su situación tributaria, en cuyo caso, si la rectificación implica una minoración de las cuotas repercutidas y opta por llevar a cabo la regularización mediante declaración-liquidación, dispone de un año para obtener la devolución de las cuotas ingresadas en exceso en las arcas públicas, (...)*

*7. Siendo así, no se produce el indeseable efecto descrito por la compañía recurrente, consistente en que la Administración se enriquezca injustamente, rompiendo la neutralidad que preside el sistema común del IVA: ... disponía de cuatro años para emitir la factura rectificativa y, una vez hecho, de otro año más para regularizar su situación tributaria [ese plazo se cuenta desde el momento en el que debió efectuarse la rectificación, en los términos del artículo 89.Cinco LIVA, párrafo tercero, letra b)], alterada como consecuencia de la modificación de la base imponible y de la rectificación de la cuota repercutida. (...)*

*La factura rectificativa FACTURA\_2, controvertida en el presente procedimiento, se emitió con fecha 18 de junio de 2018 por lo que se debería haber consignado en la autoliquidación del periodo 06 de 2018 o en las posteriores hasta un año.*

*Por lo que a fecha de interposición de esta solicitud ya ha pasado un año sin que el contribuyente haya ejercido su derecho.*

*TERCERO. Se acuerda desestimar las solicitudes presentadas."*

*Dicho acuerdo consta notificado el día 16 de octubre de 2023.*

*CUARTO.- Disconforme con el acuerdo citado anteriormente, la entidad **QR**, con fecha 19 de octubre de 2023, interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, tramitada con número de referencia R.G. 00-07999-2023.*

*La entidad alega, en síntesis, lo siguiente:*

*- Ingresó, dos veces, el IVA devengado por los servicios de operación y mantenimiento prestados durante el mes de marzo de 2017 a **LM**.*

*- Tiene derecho a rectificar el IVA repercutido ya que, conforme al artículo 89.Cinco.b) de la Ley de IVA, se puede "regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente o en las posteriores hasta el plazo de un año desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación" y que la entidad pretende la rectificación en las autoliquidaciones de los*

en que se produce la mencionada rectificación, y que la entidad presenta la rectificación en las autoliquidaciones de los meses de mayo y junio de 2019, ya que son declaraciones-liquidaciones que se encuentran dentro del año siguiente al periodo en el que se produce la rectificación (18 de junio de 2018).

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

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

La conformidad a Derecho del acuerdo impugnado.

TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse en relación a la solicitud de rectificación instada, con fecha 21 de marzo de 2023, por la entidad **QR**, respecto de las autoliquidaciones, modelo 303, por concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos mayo y junio del ejercicio 2019.

La Administración tributaria deniega la rectificación de las citadas autoliquidaciones motivada, dicha decisión, por una cuestión de plazos. Así, determina que si la factura rectificativa FACTURA\_2 se emitió con fecha 18 de junio de 2018, en virtud del procedimiento previsto en el artículo 89.Cinco.b) de la Ley de IVA, se debería haber consignado dicha rectificación, a efectos de regularizar su situación tributaria ante la AEAT, en la autoliquidación del período de junio de 2018 o en los períodos posteriores hasta un año.

Por su parte, la entidad alega que la norma, esto es, el artículo 89.Cinco.b) de la Ley de IVA, no se limita a afirmar que la regularización deba producirse en el plazo de un año, sino en unas declaraciones-liquidaciones concretas, aquellas cuyo período de liquidación transcurre durante un año siguiente.

En este sentido, debe traerse a colación el citado artículo 89 de la Ley de IVA que establece lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

*"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.*

*Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, no procederá la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas en los siguientes casos:*

*1.º Cuando la rectificación no esté motivada por las causas previstas en el artículo 80 de esta Ley, implique un aumento de las cuotas repercutidas y los destinatarios de las operaciones no actúen como empresarios o profesionales, salvo en supuestos de elevación legal de los tipos impositivos, en que la rectificación podrá efectuarse en el mes en que tenga lugar la entrada en vigor de los nuevos tipos impositivos y en el siguiente.*

*2.º Cuando sea la Administración Tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho sujeto pasivo participaba en un fraude, o que sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude.*

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

*Cinco. Cuando la rectificación de las cuotas implique un aumento de las inicialmente repercutidas y no haya mediado requerimiento previo, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo establecido en los artículos 26 y 27 de la Ley General Tributaria.*

*No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la rectificación se funde en las causas de modificación de la base imponible establecidas en el artículo 80 de esta Ley o se deba a un error fundado de derecho, el sujeto pasivo podrá incluir la diferencia correspondiente en la declaración-liquidación del periodo en que se deba efectuar la rectificación.*

*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."*

En relación con la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas, debe indicarse que según lo establecido en el artículo 89.Uno de la Ley de IVA 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 dan lugar a la modificación de la base imponible, establecidas en el artículo 80 de la LIVA.

Por otro lado, según el artículo 89.Uno párrafo 2º LIVA, la rectificación debe efectuarse *en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas* o se produzcan las demás circunstancias previstas en el párrafo 1º del artículo 89.Uno LIVA, *"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 artículo 80 de la LIVA.

Por este Tribunal se aprecia que en el presente supuesto, concurre la causa de modificación de la base imponible establecida en el artículo 80.Cuatro de la LIVA, esto es, podrá reducirse la base imponible, proporcionalmente, cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables y se den una serie de requisitos, no controvertidos en el presente caso, que son los siguientes:

*"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 aquella, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, sea superior a 50 euros.*

*4.ª Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo, o por cualquier otro medio que acredite fehacientemente la reclamación del cobro a aquel, incluso cuando se trate de créditos afianzados por Entes públicos.*

*(...)"*

CUARTO.- Sentado lo anterior, conviene hacer referencia a la diferencia entre los distintos plazos y obligaciones del sujeto pasivo del Impuesto en circunstancias como las presentes.

Con la finalidad de determinar si la regularización de cuotas de IVA efectuada por **QR** es conforme a Derecho, procede distinguir entre la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido, la rectificación de las cuotas repercutidas y la subsiguiente y necesaria regularización de dicha rectificación.

En relación con la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido, en el artículo 88 de la Ley de IVA se establece, "ratione temporis" lo siguiente:

*"Uno. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.*

*(...)*

*Dos. La repercusión del impuesto deberá efectuarse mediante factura o documento sustitutivo, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.*

*(...)*

*Tres. La repercusión del impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura o documento sustitutivo correspondiente.*

*Cuatro. Se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo."*

Por otro lado, en relación con la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas, en el artículo 89 de la Ley de IVA se establece, "ratione temporis" lo siguiente:

*"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.*

*Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, no procederá la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas en los siguientes casos:*

*(...)"*

Por otra parte, el mismo artículo 89 de la Ley de IVA, en relación a la regularización de la citada rectificación de cuotas impositivas repercutidas, señala lo siguiente:

*"Cinco. Cuando la rectificación de las cuotas implique un aumento de las inicialmente repercutidas y no haya mediado requerimiento previo, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo establecido en los artículos 26 y 27 de la Ley General Tributaria.*

*No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la rectificación se funde en las causas de modificación de la base imponible establecidas en el artículo 80 de esta Ley o se deba a un error fundado de derecho, el sujeto pasivo podrá incluir la diferencia correspondiente en la declaración-liquidación del periodo en que se deba efectuar la rectificación.*

*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."*

En traslación de los citados plazos al presente caso, en relación a la rectificación de las cuotas de IVA repercutidas, el plazo de cuatro años previsto para efectuar dicha rectificación, conforme al artículo 89.Uno de la Ley de IVA, se entiende cumplido, toda vez que la citada rectificación se realiza dentro de los cuatro años siguientes al momento de la calificación del crédito como incobrable, cuestión que se determina si, tras un año desde el devengo del Impuesto repercutido, no se ha obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo (artículo 80.Cuatro de la Ley de IVA).

Así, los servicios prestados por la entidad **QR a LM**, S.A. se fecharon en marzo de 2017 y la emisión de la correspondiente factura con la repercusión del Impuesto se produjo el 7 de abril de 2017, de manera que el devengo del IVA de la prestación de dichos servicios se produjo cuando se prestaron, ejecutaron o efectuaron las operaciones gravadas (artículo 75.Uno.2º de la Ley de IVA), esto es, en marzo de 2017, por lo que transcurrido un año, en marzo de 2018 y ante la ausencia del cobro de dicha factura, el crédito se califica como incobrable.

Visto lo anterior, la rectificación de las cuotas de IVA repercutidas con base en la calificación del crédito como incobrable se produjo el día 18 de junio de 2018 cuando se procedió a emitir factura rectificativa con número FACTURA\_2, por lo que el plazo de cuatro años para la rectificación de las cuotas repercutidas, recogido en el artículo 89.Uno.párrafo segundo de la Ley de IVA, se entiende cumplido.

No obstante, la controversia del presente supuesto se centra en el plazo de regularización de la ya citada rectificación de cuotas repercutidas. Así, el artículo 89.Cinco.b) de la Ley de IVA, señala que la regularización de la situación tributaria se puede realizar *"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"*. De esta manera, la rectificación realizada con la emisión de factura rectificativa el día 18 de junio de 2018 pudo regularizarse en la declaración-liquidación de junio de 2018, cuestión que no se produjo, y hasta el plazo de un año desde el momento en que debió efectuarse la rectificación, es decir, hasta el período de junio de 2019, lo cual, conforme a los datos que obran en el expediente y a las alegaciones de la entidad reclamante, tampoco tuvo lugar.

En este sentido, la entidad reclamante pretende, instando a la rectificación de las autoliquidaciones de los períodos mayo y junio de 2019, regularizar su situación tributaria incluyendo en dichas autoliquidaciones la rectificación de las cuotas de IVA, alegando que las mencionadas declaraciones-liquidaciones se encuentran dentro del año al que se refiere el artículo 89.Cinco.b) de la Ley de IVA.

Sin embargo, este Tribunal entiende que la interpretación de dicho plazo realizada por la entidad **QR** no es procedente, en tanto que la dicción literal de la norma establece la posibilidad de regularizar la situación tributaria *"en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación"*; esto es, la Ley de IVA concede el plazo de un año para regularizar la situación tributaria. Lo que no concede, a juicio de este Tribunal, es la posibilidad de regularizar la situación tributaria en cualquier momento que el sujeto pasivo considere pertinente, instando la rectificación de autoliquidaciones que se encuentran dentro de ese plazo de un año señalado por la Ley.

En otros términos, la Ley permite que, no incluyendo la rectificación en la declaración-liquidación que le corresponde, esto es, en el período en el que se produce tal rectificación, ello pueda realizarse en el plazo de un año, pero la norma no establece la posibilidad, *sine die*, de regularizar la rectificación de cuotas de IVA repercutidas correspondiente.

En este sentido lo indica el Tribunal Supremo, en sentencia de 5 de febrero de 2018 (recurso de casación nº 646/2017), en la que establece lo siguiente:

*"4. Existen pues dos plazos sucesivos: uno primero, para rectificar las cuotas impositivas repercutidas, que es de cuatro años, con independencia de si la rectificación es al alza o a la baja, y otro, para que el sujeto pasivo regularice su situación tributaria, en cuyo caso, si la rectificación implica una minoración de las cuotas repercutidas y opta por llevar a cabo la regularización mediante declaración-liquidación, dispone de un año para obtener la devolución de las cuotas ingresadas en exceso en las arcas públicas, cuotas que, por lo demás, debe reintegrar al destinatario de la operación en cuanto implicaron un exceso, según precisa el artículo 89.Cinco LIVA, párrafo tercero, letra b), in fine.*

(...)

*7. Siendo así, no se produce el indeseable efecto descrito por la compañía recurrente, consistente en que la Administración se enriquezca injustamente, rompiendo la neutralidad que preside el sistema común del IVA: ... disponía de cuatro años para emitir la factura rectificativa y, una vez hecho, de otro año más para regularizar su situación tributaria [ese plazo se cuenta desde el momento en el que debió efectuarse la rectificación, en los términos del artículo 89.Cinco LIVA, párrafo tercero, letra b)], alterada como consecuencia de la modificación de la base imponible y de la rectificación de la cuota repercutida."*

En consecuencia, este Tribunal procede a desestimar las alegaciones vertidas por la entidad reclamante, toda vez que no se entiende cumplido el plazo previsto en el artículo 89.Cinco.b) de la Ley de IVA, para regularizar la situación tributaria tras la correspondiente rectificación de cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido repercutidas.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

