

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC088192

DGT: 26-12-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3299/2023

SUMARIO:

IVA. Modificación de la base imponible. Ineficacia de la operación. Una entidad mercantil dedicada a la promoción y a la gestión de activos inmobiliarios, en marzo de 2020 transmitió a otra entidad mercantil una parcela acordando el pago del precio mediante un calendario de pagos y estableciendo una condición resolutoria para el caso de impago de cualquiera de los vencimientos. En dicha entrega se repercutió el IVA. En agosto de 2020 la entidad compradora no atendió al pago aplazado correspondiente a dicha fecha, de manera que la entidad mercantil le requirió notarialmente para el pago del mismo en el plazo de veinte días. Transcurrido dicho plazo sin que la entidad compradora efectuase el pago, la mercantil ejerció la condición resolutoria mediante otorgamiento de Acta Notarial de Resolución el 4 de septiembre de 2020, que fue notificada a la adquirente en ese mismo día.

No obstante, la entidad compradora se opuso al Acta Notarial de Resolución y la inscripción registral de la misma fue denegada por el registrador correspondiente por dos defectos subsanables. Esta calificación negativa fue objeto de diversos recursos por la entidad mercantil sin que hayan sido estimados y se encuentra pendiente de resolución un recurso de casación, de manera que el dominio de la parcela no ha vuelto a la mercantil.

En aquellos supuestos en los que el comprador formule su oposición al ejercicio unilateral de la condición resolutoria por parte del vendedor, como sucede en el supuesto analizado, será este último el que deba acreditar en el correspondiente proceso judicial los presupuestos de la resolución.

Según la información aportada, esta circunstancia no se ha llegado a producir hasta el momento, dado que los distintos recursos que ha presentado la entidad han sido desestimados por los distintos órganos judiciales, encontrándose únicamente pendiente de resolución un recurso de casación.

Entre los supuestos que pueden originar la modificación de la base imponible del Impuesto se encuentran la ineficacia total o parcial de las operaciones gravadas o la alteración del precio de las mismas con posterioridad a su celebración.

En el primer caso, esto es, en el supuesto de que la operación gravada y por la que se devengó el Impuesto quede sin efecto totalmente por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio, la modificación de la base imponible será total, procediendo a la reducción íntegra de la misma en igual cuantía a la que en su día determinó la repercusión de la correspondiente cuota.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que en los casos en los que, por haberse resuelto una operación, el destinatario de la misma devuelva los bienes que inicialmente le fueron entregados, tal devolución no constituye en tanto que tal una entrega de bienes sujeta al Impuesto realizada por el referido destinatario en favor de quien le realizó a él la entrega inicial, puesto que constituye un supuesto que da lugar a la rectificación de la tributación por el IVA de la operación inicialmente realizada.

En consecuencia con lo expuesto, no cabe entender que, tal y como exige para la modificación de la base imponible del Impuesto el art. 80.Dos de la Ley 37/1992 (Ley IVA), la operación gravada haya quedado sin efecto con arreglo a Derecho o a los usos de comercio ni por resolución firme, judicial o administrativa.

Por lo tanto, actualmente no procedería la modificación de la base imponible del IVA que gravó la entrega de la parcela, sin perjuicio de que, en su caso, resulte procedente en el futuro si la operación quedase sin efecto mediante resolución judicial firme.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 20, 80, 89 y 164.

RD 1624/1992 (Rgto. IVA), art. 24.

RDLeg. 7/2015 (TR de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana), art. 21.

Código Civil, art. 1.504.

RD 1619/2012 (Obligaciones de facturación), art. 15.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 226, 227, 232, 235 y 248.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una entidad mercantil dedicada a la promoción y a la gestión de activos inmobiliarios que en marzo de 2020 transmitió a otra entidad mercantil una parcela acordando el pago del precio mediante un calendario de pagos y estableciendo una condición resolutoria para el caso de impago de cualquiera de los vencimientos. En dicha entrega se repercutió el Impuesto sobre el Valor Añadido. En agosto de 2020 la entidad compradora no atendió al pago aplazado correspondiente a dicha fecha, de manera que la entidad consultante le requirió notarialmente para el pago del mismo en el plazo de veinte días. Transcurrido dicho plazo sin que la entidad compradora efectuase el pago, la consultante ejercitó la condición resolutoria mediante otorgamiento de Acta Notarial de Resolución el 4 de septiembre de 2020, que fue notificada a la adquirente en ese mismo día.

No obstante, la entidad compradora se opuso al Acta Notarial de Resolución y la inscripción registral de la misma fue denegada por el registrador correspondiente por dos defectos subsanables. Esta calificación negativa fue objeto de diversos recursos por la consultante sin que hayan sido estimados y se encuentra pendiente de resolución un recurso de casación, de manera que el dominio de la parcela no ha vuelto a la entidad consultante.

Cuestión planteada:

Si resultaría procedente la rectificación de la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido repercutida originariamente por la consultante en la entrega de la parcela y, en su caso, procedimiento y plazo para dicha 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.
(...)”.

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 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.- No obstante lo anterior, en relación con la entrega de la parcela objeto de consulta, debe señalarse que el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992 establece que estarán exentas del Impuesto las siguientes operaciones:

“Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

A estos efectos, se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa.

La exención no se extiende a las entregas de los siguientes terrenos aunque no tengan la condición de edificables:

a) Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.
(...)”.

Por otra parte, es doctrina reiterada de este Centro directivo recogida, entre otras, en la contestación vinculante de 6 de junio de 2018, número V1546-18, que la entrega de los terrenos afectos a la actividad empresarial o profesional del transmitente puede realizarse, a su vez, en tres momentos diferentes lo que determinará distinto tratamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

a) Antes de que se haya iniciado el proceso urbanizador, en cuyo caso el objeto de la entrega serán terrenos que se encuentran en la situación básica de suelo rural conforme a lo previsto en el artículo 21 del Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana (BOE de 31 de octubre).

b) Una vez que ya se ha iniciado el proceso urbanizador o cuando esté ya finalizado, pero sin tener los terrenos la condición de solares, en cuyo caso el objeto de entrega son terrenos en curso de urbanización o urbanizados.

c) Cuando los terrenos objeto de transmisión son ya solares u otros terrenos edificables, en los términos previstos en la Ley, por contar con la pertinente licencia administrativa para edificar.

3.- En cada uno de los supuestos señalados en el apartado anterior de esta contestación la tributación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido será la siguiente:

1º. Cuando la entrega tiene lugar antes del inicio de la urbanización de los terrenos, estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que éstos tienen naturaleza rústica, como dispone el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992, ya sea porque se trata de terrenos no urbanizables o bien, siendo terrenos susceptibles de transformación urbanística, no se ha iniciado todavía la correspondiente actuación de urbanización.

En consecuencia, resulta fundamental fijar el momento en que se considera iniciado el proceso de transformación urbanística de un terreno.

Conforme al criterio establecido por el Tribunal Supremo, entre otras, en sentencias de fechas 11 de octubre (Recurso de casación 7938/99) y 8 de noviembre de 2004 (Recurso de casación 2327/99), se ha de entender que “el proceso de urbanización de un terreno es aquel que comprende todas las actuaciones que se realizan para dotar a dicho terreno de los elementos previstos por la legislación urbanística, como acceso rodado, abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, etc., para servir a la edificación que sobre ellos exista o vaya a existir, ya sea para viviendas, otros locales o edificaciones de carácter industrial.

Por ello, el concepto de urbanización excluye todos aquellos estadios previos que, si bien son necesarios para llevar a cabo las labores de urbanización, no responden estrictamente a la definición indicada: no se considera en curso de urbanización un terreno respecto del que se han realizado estudios o trámites administrativos, en tanto a dicho terreno no se le empieza a dotar de los elementos que lo convierten en urbanizado (...)”.

De acuerdo con lo expuesto, el Tribunal Supremo atiende a un criterio material frente a un criterio jurídico (aprobación del correspondiente instrumento de planeamiento), de forma que solo se atribuye la condición de terreno en curso de urbanización a aquel respecto del que se han iniciado operaciones materiales de transformación física del mismo.

Por su parte, esta Dirección General ha venido reiterando, por todas ellas, la contestación vinculante de 17 de junio de 2005, número V1175-05, que “un terreno está urbanizado cuando se le haya dotado de las infraestructuras que correspondan.

Cuando la transmisión del terreno se produce una vez concluida esa actividad de dotación de infraestructuras urbanísticas no hay duda en cuanto a su tratamiento. La controversia surge cuando la transmisión se produce con anterioridad.

En este caso, hay que atender a las características objetivas del elemento transmitido. En la medida en que el propietario de un terreno haya asumido los costes de urbanización del mismo, aunque sea parcialmente, esta Dirección General considera que la posterior transmisión del citado terreno tiene por objeto un terreno urbanizado o en curso de urbanización, entendiéndose igualmente que el propietario de dicho terreno ha adquirido la condición de urbanizador y, en consecuencia, de empresario o profesional a los efectos de este impuesto, supuesto que la urbanización se haya realizado con la intención de proceder a la venta, adjudicación o cesión por cualquier título (...).”

Por consiguiente, de acuerdo con el criterio de este Centro directivo, en tanto la transmisión del terreno se realice sin haber satisfecho el transmitente costes de urbanización en el sentido anteriormente apuntado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, esto es, costes dirigidos a la transformación material del terreno, haciéndose cargo el adquirente de todos esos costes, o no se hayan iniciado efectivamente tales obras de urbanización, no cabe considerar que el terreno se encuentra en curso de urbanización a efectos de la exclusión de la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 2º de la Ley del Impuesto.

En otro caso, esto es, si la transmisión del terreno se realiza habiendo satisfecho el transmitente todo o parte de los costes de urbanización o la transformación física del terreno ya se ha iniciado, estaremos ante la entrega de un terreno en curso de urbanización que, de estar sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, no estará exenta del citado tributo.

2º. Cuando la entrega tiene lugar una vez que ya se ha iniciado el proceso urbanizador, o cuando este éste ya finalizado, teniendo, por tanto, los terrenos transmitidos la condición de en curso de urbanización o de urbanizados, pero sin que hayan adquirido aún la condición de edificables ni de solares.

En este supuesto, son de aplicación las conclusiones alcanzadas en el número anterior.

En particular, dado que la transmisión del terreno se realiza incorporándole ya todo o parte de los costes de urbanización o la transformación física del terreno ya se ha iniciado, estaremos ante la entrega de un terreno, cuando menos, en curso de urbanización que estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando sea realizada por un empresario o profesional en las condiciones señaladas.

Lo anterior será también de aplicación cuando la entrega se refiere a un terreno ya urbanizado pero que por circunstancias urbanísticas deba ser de objeto de nueva urbanización.

No obstante, este último criterio relativo a los terrenos que deban ser objeto de una nueva urbanización ha sido modificado recientemente, según se puso de manifiesto en la contestación vinculante de 23 de junio de 2020, número V2059-20, de manera que si, para obtener de nuevo la condición de edificables, unos terrenos previamente urbanizados tienen que ser objeto de una nueva urbanización, los mismos no se considerarán urbanizados. Por tanto, su transmisión estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido salvo que se hubiera iniciado el nuevo proceso urbanizador en los términos anteriormente expuestos, en cuyo caso, dicha transmisión estará sujeta y no exenta del mismo.

3º. Cuando la entrega tiene por objeto terrenos edificables, ya sean solares u otros terrenos considerados edificables por contar con la pertinente licencia administrativa para edificar.

En este supuesto no se aplicaría la exención prevista en el transcrito número 2º del artículo 20. Uno de la Ley 37/1992 por exclusión expresa de la misma.

En consecuencia, su entrega en estas condiciones estaría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con independencia de lo anterior, si el terreno, cualquiera que fuese su calificación, se destina a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público, su entrega estará sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

4.- Por otra parte, según manifiesta la entidad consultante en su escrito, la misma transmitió la parcela objeto de consulta a otra entidad mercantil, repercutiendo la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido, y se estableció un calendario de pagos y una condición resolutoria de la operación para el caso de que la parte compradora incumpliese alguno de los pagos acordados.

Ante el incumplimiento de uno de estos pagos y el requerimiento notarial por parte de la consultante a la compradora otorgándole un plazo para que procediese a dicho pago sin que el mismo se produjese, la consultante ejerció la referida condición resolutoria mediante otorgamiento de Acta Notarial de Resolución, que fue notificada a la entidad adquirente, produciéndose la oposición a la misma por parte de ésta.

Asimismo, tras la negativa del registrador correspondiente a realizar la inscripción del acta notarial de la condición resolutoria y de la restitución de la titularidad de la parcela a favor de la entidad consultante, ésta recurrió dicha denegación habiendo sido rechazados todos los recursos y encontrándose, actualmente, pendiente de resolución un último recurso de casación.

A estos efectos, resulta conveniente destacar que el artículo 1504 del Código Civil, en relación con las obligaciones del comprador de un inmueble, dispone lo siguiente:

“En la venta de bienes inmuebles, aun cuando se hubiera estipulado que por falta de pago del precio en el tiempo convenido tendrá lugar de pleno derecho la resolución del contrato, el comprador podrá pagar, aun después de expirado el término, ínterin no haya sido requerido judicialmente o por acta notarial. Hecho el requerimiento, el Juez no podrá concederle nuevo término.”.

Por otra parte, en cuanto a la interpretación que de este precepto y del ejercicio de una condición resolutoria ha realizado reiteradamente la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, cabe destacar, por todas, la reciente resolución de 21 de febrero de 2023 (BOE de 15 de marzo) que establece lo siguiente:

“(…)

La Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, en doctrina reiterada, por todas las Resoluciones de 16 de Marzo de 2021, y 28 de Septiembre de 2021, ha indicado como regla general, en multitud de ocasiones (cfr., por todas, las Resoluciones de 6 de marzo y 10 de junio de 2020 y 15 de enero de 2021), que “la reinscripción en favor del vendedor, cuando es consecuencia del juego de la condición resolutoria expresa pactada –referido al artículo 1504 del Código Civil–, está sujeta a rigurosos controles que salvaguardan la posición jurídica de las partes. los cuales se pueden sintetizar de la siguiente forma: primero, debe aportarse el título del vendedor (cfr. artículo 59 del Reglamento Hipotecario), es decir, el título de la transmisión del que resulte que el transmitente retiene el derecho de reintegración sujeto a la condición resolutoria estipulada; segundo. la notificación judicial o notarial hecha al adquirente por el transmitente de quedar resuelta la transmisión, siempre que no resulte que el adquirente requerido se oponía a la resolución invocando que falta algún presupuesto de la misma. Formulada oposición por el adquirente. deberá el transmitente acreditar en el correspondiente proceso judicial los presupuestos de la resolución, esto es, la existencia de un incumplimiento grave (Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de septiembre de 1993), que frustre el fin del contrato por la conducta del adquirente. sin hallarse causa razonable que justifique esa conducta (Sentencias del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 1991, 14 de febrero y 30 de marzo de 1992, 22 de marzo de 1993 y 20 de febrero y 16 de marzo de 1995); y, tercero, el documento que acredite haberse consignado en un establecimiento bancario o caja oficial el importe percibido que haya de ser devuelto al adquirente o corresponda, por subrogación real, a los titulares de derechos extinguidos por la resolución (artículo 175.6.a del Reglamento Hipotecario; Resoluciones 29 de diciembre de 1982, 16 y 17 septiembre de 1987, 19 de enero y 4 de febrero 1988 y 28 de marzo de 2000), sin que quepa pactar otra cosa en la escritura (Resolución 19 de julio de 1994; si bien, conforme la jurisprudencia y doctrina expuesta en la Resolución de 29 de agosto de 2019, la moderación de la cláusula penal es renunciable).

“(…)

En cuanto al primero de los defectos señalados, esto es, la falta de acreditación del incumplimiento de la condición por el adquirente, en el supuesto de este expediente, ciertamente, la facultad resolutoria se ejercita de forma unilateral. pero su eficacia (que en el orden registral alcanza a la reinscripción de la titularidad dominical a favor del que activa la resolución) depende del aquietamiento de la otra parte ante tal decisión. La resolución presupone el incumplimiento grave del adquirente (sin que, según la jurisprudencia, sea exigible una reiterada y demostrada voluntad rebelde en el incumplimiento de las obligaciones contractuales, sino atender al dato objetivo de la injustificada falta de cumplimiento, siempre que tenga la entidad suficiente para originar la frustración del fin del contrato – cfr. Sentencias del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 2005, 9 de julio de 2007, 13 de febrero de 2009 y 14 de junio y 4 de octubre de 2011–); por lo que si éste formula su oposición a la misma, será el transmitente quien habrá de acreditar en el correspondiente proceso judicial los presupuestos de la resolución (Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de septiembre de 1993), que frustren el fin del contrato por la conducta del adquirente, sin que concurra causa razonable que la justifique (vid. las ya citadas Sentencias del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 1991, 14 de febrero y 30 de marzo de 1992, 22 de marzo de 1993, 20 de febrero y 16 de marzo de 1995).

“(…)”.

Por lo tanto, en aquellos supuestos en los que el comprador formule su oposición al ejercicio unilateral de la condición resolutoria por parte del vendedor, como sucede en el supuesto objeto de consulta, será este último el que deba acreditar en el correspondiente proceso judicial los presupuestos de la resolución.

Según la información aportada, esta circunstancia no se ha llegado a producir al tiempo de presentar la consulta dado que los distintos recursos que ha presentado la entidad consultante han sido desestimados por los distintos órganos judiciales, encontrándose únicamente pendiente de resolución un recurso de casación.

A estos efectos, debe señalarse que, en relación con la modificación de las cuota del Impuesto sobre el Valor añadido repercutida originariamente, el artículo 80.Dos de la Ley 37/1992 dispone lo siguiente:

“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.”.

Tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 8 de marzo de 2017, número V0583-17, de acuerdo con el precepto anteriormente transcrito, entre los supuestos que pueden originar la modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido se encuentran la ineficacia total o parcial de las operaciones gravadas o la alteración del precio de las mismas con posterioridad a su celebración.

En el primer caso, esto es, en el supuesto de que la operación gravada y por la que se devengó el Impuesto quede sin efecto totalmente por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio, la modificación de la base imponible será total, procediendo a la reducción íntegra de la misma en igual cuantía a la que en su día determinó la repercusión de la correspondiente cuota.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que en los casos en los que, por haberse resuelto una operación, el destinatario de la misma devuelva los bienes que inicialmente le fueron entregados, tal devolución no constituye en tanto que tal una entrega de bienes sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido realizada por el referido destinatario en favor de quien le realizó a él la entrega inicial, puesto que constituye un supuesto que da lugar a la rectificación de la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de la operación inicialmente realizada.

En consecuencia con lo expuesto y con base en los fundamentos jurídicos señalados, este Centro directivo considera que no cabe entender que, tal y como exige para la modificación de la base imponible del Impuesto el artículo 80.Dos de la Ley 37/1992, transcrito anteriormente, la operación gravada haya quedado sin efecto con arreglo a Derecho o a los usos de comercio ni por resolución firme, judicial o administrativa.

Por lo tanto, actualmente no procedería la modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido que gravó la entrega de la parcela objeto de consulta, sin perjuicio de que, en su caso, resulte procedente en el futuro si la operación quedase sin efecto mediante resolución judicial firme.

5.- Por otra parte, el artículo 80.Siete de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que en los casos a que se refieren los apartados anteriores la modificación de la base imponible estará condicionada al cumplimiento de los requisitos que reglamentariamente se establezcan.

El artículo 24.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre), dispone lo siguiente:

“1. En los casos a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto, el sujeto pasivo estará obligado a expedir y remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, en la forma prevista en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. En los supuestos del apartado tres del artículo 80 de la Ley del Impuesto, deberá expedirse y remitirse asimismo una copia de dicha factura a la administración concursal y en el mismo plazo.

La disminución de la base imponible o, en su caso, el aumento de las cuotas que deba deducir el destinatario de la operación estarán condicionadas a la expedición y remisión de la factura que rectifique a la anteriormente expedida, debiendo acreditar el sujeto pasivo dicha remisión.”.

En este sentido, el artículo 164.Uno.3º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que, sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior de dicha Ley, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

“3º. Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.”.

El desarrollo reglamentario de dicho precepto se ha llevado a cabo por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre).

El artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación establece, en relación las facturas rectificativas, lo siguiente:

“1. Deberá expedirse una factura rectificativa en los casos en que la factura original no cumpla alguno de los requisitos que se establecen en los artículos 6 ó 7, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 6 de este artículo.

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. No obstante, cuando la modificación de la base imponible tenga su origen en la concesión de descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, así como en los demás casos en que así se autorice por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no será necesaria la identificación de las facturas rectificadas, bastando la determinación del periodo al que se refieran.

(...).”.

6.- En lo referente a la modificación de las cuotas del Impuesto repercutidas originariamente, el apartado uno del artículo 89 de la Ley 37/1992 establece 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.”.

Por su parte, el apartado cinco de este mismo artículo dispone lo que sigue:

“Cinco. (...)

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 consecuencia con lo anterior, teniendo en cuenta que, según parece deducirse del escrito de consulta, el ingreso de la cuota devengada del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la entrega del inmueble realizada por el consultante originariamente no se habría producido de manera indebida sino conforme a derecho y a las circunstancias concurrentes en el momento del pago de dichas cuotas, la rectificación sólo se podría realizar por el procedimiento establecido en la letra b) del apartado cinco del artículo 89 de la Ley del Impuesto.

7.- En relación con los plazos para la rectificación de las cuotas repercutidas se ha pronunciado recientemente el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC), en su resolución de 25 de junio de 2019, señalando lo siguiente:

«Asimismo, se considera fundamental a efectos de la resolución del presente caso, la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2018 número 164/2018, Recurso n.º 646/2017, de acuerdo con la cual:

"QUINTO .- La interpretación del artículo 89 LIVA

Del marco normativo expuesto se obtienen las siguientes conclusiones:

1. La base imponible del IVA, sobre la que se ha determinado las cuotas repercutidas, ingresadas y deducidas, puede ser objeto de modificación. Entre otras circunstancias, por alterarse el precio después de efectuarse la operación (artículo 80.Dos LIVA).

2. Si ha sido repercutida la cuota calculada sobre una determinada base imponible y, después, esta última es modificada por concurrir alguna de las circunstancias previstas en el artículo 80 LIVA, aquella primera debe ser objeto de rectificación. Esta rectificación ha de efectuarse en el plazo de cuatro años contados desde que se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80 LIVA determinantes de la modificación de la base imponible y de la rectificación del importe de la cuota en el momento en que se advierta la causa [en el caso de este litigio, desde la publicación en el BOP de Tarragona del proyecto de urbanización del Sector Tres Calas, 2ª Fase, de L'Ametlla de Mar]. Este plazo para rectificar las cuotas repercutidas opera tanto si la rectificación es al alza como si lo es a la baja. El legislador no distingue en este punto (artículo 89.Uno).

3. Una vez rectificada la cuota, y no antes ni simultáneamente, el sujeto pasivo debe regularizar su situación tributaria (apartado Cinco). Aquí el legislador sí que distingue:

3.1. (...)

3.2. Si la rectificación implica una reducción de las cuotas, el sujeto pasivo puede optar entre solicitar la devolución de ingresos indebidos o regularizar su situación en el plazo de un año (párrafo tercero).

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.

(...)

SEXTO.- Contenido interpretativo de la sentencia

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y con arreglo al artículo 93.1 LJCA, procede realizar el siguiente pronunciamiento interpretativo:

«El artículo 89 LIVA debe interpretarse en el sentido de que la rectificación de las cuotas del IVA repercutidas como consecuencia de la modificación de la base imponible con arreglo a lo dispuesto en el artículo 80 LIVA debe efectuarse en el plazo de cuatro años que preceptúa el apartado Uno de aquel primer precepto. Una vez producida tal rectificación, si supone una modificación de las cuotas repercutidas a la baja, cuenta con un plazo de un año para regularizar su situación tributaria, sin perjuicio de que opte por instar un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, en virtud de lo dispuesto en el apartado Cinco, párrafo tercero, de dicho artículo 89».

8.- En relación con las posibles controversias entre las partes relativas a la facturación, debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con lo previsto en el apartado seis del artículo 88 de la Ley del Impuesto:

“Seis. Las controversias que puedan producirse con referencia a la repercusión del Impuesto, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de la misma, se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de las correspondientes reclamaciones en la vía económico administrativa.”.

En cuanto a la regulación esencial del procedimiento económico administrativo, la Ley 58/2003, General Tributaria dedica el Capítulo IV de su Título V (artículos 226 a 248) a las reclamaciones económico administrativas.

En particular, el artículo 227.4.a), al establecer los actos que son susceptibles de esta vía de recurso, alude expresamente a las actuaciones u omisiones de los particulares relativas a las obligaciones de repercutir y soportar la repercusión prevista legalmente y, por su parte, el artículo 232.1 indica que estarán legitimados para promover las reclamaciones económico administrativas los obligados tributarios y cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria.

Por otra parte, el artículo 235.1 establece el plazo de un mes para la interposición de la reclamación económico administrativa que se contará desde el día siguiente a aquel en que quede constancia de la repercusión motivo de la reclamación.

9.- Por otra parte, se informa de que, en relación con las dudas suscitadas sobre el régimen de tributación indirecta de las operaciones inmobiliarias, tanto en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido como del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha incorporado en el portal del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) dentro de sus servicios de asistencia virtual referentes al IVA, un nuevo servicio de ayuda e información al contribuyente denominado “Calificador Inmobiliario”, creado para resolver las principales dudas planteadas en relación con la tributación indirecta relacionada con la transmisión, cesión y arrendamiento de bienes inmuebles, así como, la urbanización de terrenos.

El "Calificador inmobiliario" ofrece información sobre la tributación indirecta que afecta a las operaciones, distinguiendo entre diferentes supuestos, como la venta de edificaciones o terrenos, el arrendamiento sin opción de compra, arrendamiento con opción de compra, de inmuebles, así como las operaciones en las que intervienen las Juntas de compensación.

En concreto, indica si la operación de compraventa o arrendamiento del inmueble tributa por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales o por el Impuesto sobre el Valor Añadido, indicando en este último caso el tipo impositivo aplicable, a quién corresponde la declaración e ingreso del impuesto, y si en la factura que documente la operación se debe o no repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido.

A estos efectos, podrá contactar con la Agencia Estatal de Administración Tributaria a través de su sede electrónica: <http://www.aeat.es>, o en la siguiente dirección:

<https://www2.agenciatributaria.gob.es/avaeat/AVCalificadorInmo.nsf/Calificador?OpenForm>

10.- 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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.