

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ054524

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 22 de mayo de 2014

Vocalía 5.<sup>a</sup>

R.G. 2474/2011

**SUMARIO:****Prescripción del derecho a solicitar devoluciones. Interrupción. Por reclamaciones o recursos.**

**Resolución.** La prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos se interrumpe por cualquier acción o actuación del obligado tributario tendente a obtener la devolución, así como por la interposición de recursos o reclamaciones y sus resoluciones. Por ello, una resolución judicial que pone fin al procedimiento contencioso-administrativo, interrumpe la prescripción. En este caso estamos ante un acto de repercusión tributaria sobre el que se ha planteado procedimiento jurisdiccional en relación con el precio del contrato establecido entre las partes. La resolución judicial no admite el incremento del precio del contrato por un exceso de obras realizado, exceso que había sido liquidado por el sujeto pasivo. Lo que derivó en de un indebida repercusión del IVA correspondiente a dicho exceso. **(Criterio 1 de 3)**

**IVA. Modificación de la base imponible.** *Modificación a la baja del precio del contrato por decisión judicial.* Fijada la base imponible por el sujeto pasivo de una operación, si un órgano jurisdiccional concreta o determina el precio final de la operación, y este es inferior a aquel que ha señalado el sujeto pasivo, debe procederse a la modificación de la base imponible, rectificándose asimismo la factura y la repercusión incorrectamente realizada, que deberá efectuarse en el plazo de cuatro años desde la resolución judicial firme. **(Criterio 2 de 3)**

**Repercusión. Rectificación.** Por otra parte, cuando el sujeto pasivo ha declarado una operación ingresando el IVA devengado y ha emitido factura repercutiendo el Impuesto, y habiéndose determinado por resolución judicial que el precio del contrato no comprendía determinado importe, debe procederse a rectificar la cuota repercutida, correspondiendo al obligado tributario, al sujeto pasivo que repercutió en factura, la devolución del ingreso indebido realizado, puesto de manifiesto por la resolución judicial, dado que no fue efectivo o no surtió efectos el acto de repercusión tributaria al destinatario. **(Criterio 3 de 3)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 67 y 68.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 11.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 90 y 92.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 80 y 89.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 14.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, en la reclamación económico administrativa que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesta por X S.A. con N.I.F. ..., actuando en su nombre y representación D. ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra el acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación de fecha 24 de marzo de 2011 dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC) de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) por el que se desestima la solicitud de rectificación de autoliquidación, por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), periodo julio 1999, solicitando una devolución por importe de 823.449,24 euros.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

Con fecha 30 de julio de 2010 la entidad X SA presenta escrito solicitando devolución de ingresos indebidos, por importe de 823.449,24 euros, derivado de la autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), periodo julio 1999.

La entidad manifiesta que Y, S.A. (en la actualidad X S.A.) fue adjudicataria en el concurso de las obras "Proyecto y Ejecución para la realización de las Instalaciones ...." convocado por el Ayuntamiento de ... Finalizadas las obras, se produjo la recepción de las mismas con fecha 30 de junio de 1999.

En relación con las obras no previstas en el proyecto, pero sin embargo si realizadas, el Ayuntamiento de... aprobó una certificación de la que resultaba un importe de 139.500.252 pesetas a favor de la entidad, certificación cuyo IVA repercutido (19.241.414 pesetas) fue incluido, y por tanto ingresado en la declaración de IVA del mes de julio de 1999 (inmediatamente después de la recepción de las obras).

Con fecha 1 de julio de 1999 la entidad expidió documento 251/19320 en concepto de "Liquidación IVA por recepción de obra. Importe estimado de la Producción pendiente de certificar" para proceder al ingreso de la cuota de IVA correspondiente en la declaración de julio de 1999.

La cuota de IVA ingresado correspondiente a dicha estimación de la producción pendiente de certificar y que ascendía a 137.010.426 pesetas (823.449,24 euros) se contabilizó en la cuenta 434 90 9999 213 Clientes IVA devengado de Obras recepcionadas, a la espera de su aprobación por parte del Ayuntamiento de ....

Ante la negativa de la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento de aprobar ningún importe adicional al reconocido con anterioridad, la entidad interpone recurso contencioso administrativo al entender que estaban pendiente de certificar por el Ayuntamiento obras ejecutadas en exceso sobre el proyecto aprobado y que habían sido autorizadas al menos tácitamente, por importe incluso superior al importe estimado por la entidad. El Tribunal Superior de Justicia de Baleares, en sentencia número 166 de 27 de febrero de 2004, desestimó el recurso presentado por la entidad, declarando adecuados al ordenamiento jurídico los acuerdos de la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento impugnados.

Posteriormente, el Tribunal Supremo dicta Auto notificado el 1 de septiembre de 2006, en el que se acuerda la no admisión a trámite del recurso de casación interpuesto por la entidad, declarando firme la resolución del Tribunal Superior de Justicia de Baleares.

Como consecuencia de lo expuesto, la entidad solicita el 30 de julio de 2010 la devolución de la cuota de IVA que considera ha resultado indebidamente ingresada por importe de 823.449,24 euros.

Con fecha 24 de marzo de 2011 la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT acuerda en relación con la solicitud de rectificación de autoliquidación desestimar la solicitud de ingresos indebidos, considerando que el Auto del Tribunal Supremo dictado el 6 de julio de 2006, referido a una sentencia en la que el acto impugnado fue un Acuerdo del Gobierno del Ayuntamiento de ..., no permite iniciar un nuevo cómputo del plazo de cuatro años para rectificar la autoliquidación del IVA de 1999 y que, aunque así hubiera sido, la presente solicitud ha sido formulada transcurrido más de cuatro años desde la fecha en que se dictó el Auto (6 de julio de 2006) que declaró firme la referida sentencia. Además, en la resolución se indica que el funcionamiento del IVA, impuesto que el sujeto pasivo repercute y que el que lo soporta puede deducir, tiene la peculiaridad que el beneficiario de la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas que resulte de un procedimiento de devolución es siempre el sujeto que hubiera soportado indebidamente el IVA y la devolución depende del cumplimiento de los requisitos exigidos para ello, entre el que se encuentra que éste no hubiera deducido la cuota.

## **Segundo.**

Con fecha 29 de abril de 2011 X S.A. interpone reclamación económico administrativa contra la resolución desestimatoria de la solicitud de devolución de ingresos indebidos de 24 de marzo de 2011 ante el Tribunal Económico Administrativo Central.

Puesto de manifiesto el expediente, la entidad presenta escrito de alegaciones, en el que manifiesta, en síntesis:

1. La controversia suscitada entre el Ayuntamiento de ... y la reclamante versa en torno al precio de las obras ejecutadas, precio que en definitiva debe operar como Base Imponible a efectos de IVA.

La entidad ingresó un importe de IVA correspondiente a unas obras que nunca han sido reconocidas, certificadas y/o aprobadas y cuyo "no reconocimiento" fue firme con la notificación del Auto de Inadmisión del Tribunal Supremo, por ello parece de lógica aplicación lo dispuesto en los artículos 80.Dos y 89.Uno, Dos y Cinco de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

Siendo de aplicación el apartado 3 del artículo 68 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, puede afirmarse que los recursos interpuestos y por tanto la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares interrumpieron el plazo de prescripción para instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos en relación con la cuota de IVA correspondiente al documento 251/19320 ingresada en la declaración del mes de julio de 1999.

2. Es requisito imprescindible para poder solicitar la devolución de ingresos indebidos que la sentencia que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado haya adquirido firmeza, en este caso, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares en la que no se reconoció el precio de la mayor obra ejecutada, que fue base para el ingreso del IVA cuya devolución se solicita pues es a partir de ese momento y no antes cuando el citado ingreso devienen indebido.

Una cosa es el acto en que se declara firme una sentencia, en nuestro caso el Auto de Inadmisión del recurso de casación de fecha 6 de julio de 2006, y otra bien distinta es cuándo la misma adquiere firmeza a los efectos de que se abra ese plazo de cuatro años para que el sujeto que hubiera efectuado el ingreso que deviene indebido inste la solicitud de devolución del citado ingreso.

Para poder ejercitar la acción de solicitud de devolución de ingresos indebidamente realizada, esos ingresos deben devenir indebidos para la entidad, y ello ocurre el 1 de septiembre de 2006, fecha de la notificación a la entidad del Auto inadmitiendo el recurso de casación planteado contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares que, confirmando el Acuerdo de la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento de ..., rechazaba un importe adicional solicitado por la entidad en concepto de mayor importe de obra ejecutada, al ser en ese momento cuando se conoce con seguridad que el IVA ingresado por ese concepto no se debía haber ingresado. Es entonces cuando comienza el cómputo del plazo de prescripción para solicitar la devolución de dichos ingresos y dado que la entidad presentó la solicitud el 30 de julio de 2010, la misma ha sido presentada dentro del plazo de cuatro años establecido en el artículo 66 de la Ley General Tributaria.

3. El Ayuntamiento de ... a no aceptó nunca ese mayor valor del precio de las obras ni por consiguiente, la cuota de IVA correspondiente, cuota que por tanto no ha sido ni soportada ni deducida por éste. X S.A. está legitimada para instar el procedimiento de devolución e igualmente para obtener la devolución del ingreso que ha devenido indebido. Estamos en un supuesto en el que se ingresa una cuota de IVA por la entidad, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 80. Seis del Impuesto, que no fue soportada ni deducida por el Ayuntamiento de ... y que ha devenido indebida por no ser reconocida por el cliente ni en los Tribunales el valor estimado de obra adicional que fue Base de la citada liquidación de IVA.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) es competente para conocer de la reclamación económico administrativa que se examina, que ha sido interpuesta en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), y en el RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), de aplicación a este procedimiento.

La cuestión a resolver consiste en determinar si resulta conforme a derecho la resolución desestimatoria de la solicitud de devolución de ingresos indebidos de 24 de marzo de 2011.

### **Segundo.**

La entidad en la presente reclamación manifiesta que, en la autoliquidación de julio de 1999 ingresa un importe de IVA correspondiente a unas obras que nunca han sido reconocidas, certificadas y/o aprobadas y cuyo "no reconocimiento" fue firme con la notificación del Auto de Inadmisión del Tribunal Supremo del recurso interpuesto contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares que declara adecuados al ordenamiento los Acuerdos de la Comisión de Gobierno; considera que la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares interrumpe el plazo de prescripción para instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos en relación con la cuota de IVA correspondiente al documento 251/19320 ingresada en la declaración del mes de julio de 1999. Tales ingresos devienen indebidos para la entidad el 1 de septiembre de 2006, fecha de la notificación del Auto del Tribunal Supremo inadmitiendo el recurso de casación planteado contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares, por lo tanto en consecuencia la solicitud de devolución de ingresos indebidos presentada por la entidad el 30 de julio de 2010, ha sido presentada dentro del plazo de cuatro años establecido en el artículo 66 de la Ley General Tributaria, procediendo en consecuencia dicha devolución a la entidad dado que el Ayuntamiento de ... no soportó ni se dedujo las cuotas de IVA controvertidas.

La Administración deniega la devolución de ingresos indebidos por considerar que la fecha de inicio del cómputo del plazo de prescripción de cuatro años para ejercitar el derecho a instar la devolución comenzó cuando finalizó el plazo de presentación de la autoliquidación en la que se efectuó el ingreso (20 de septiembre de 1999) y no se formuló, hasta la fecha, solicitud de devolución al respecto. Considera la Administración que la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares no interrumpió el plazo para instar la devolución respecto a la autoliquidación del IVA de julio de 1999, pero aunque así hubiera sido, esa sentencia deviene firme el 6 de julio de 2006 y en consecuencia la solicitud de devolución de ingresos indebidos presentada el 30 de julio de 2010, ha sido presentada transcurrido más de cuatro años desde que fue firme la sentencia.

La cuestión a determinar con la presente reclamación económico administrativa es cuál es el procedimiento a seguir en los supuestos de modificación de la base imponible, y en particular, en este supuesto.

Pues bien, la norma española reguladora de las rectificaciones de las bases imponibles, en relación con los ejercicios a los que se hace referencia en esta reclamación, tiene su origen en el artículo 11.C de la Sexta

Directiva 77/388/CEE del Consejo de las CCEE, de 17 de mayo de 1977 (actuales artículos 90 y 92 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA). El apartado 1 del citado precepto dispone que “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”. Es importante destacar esta última precisión puesto que autoriza a los Estados miembros a regular las condiciones a partir de las que pueden los sujetos pasivos proceder a rectificar las bases imponibles, así como los procedimientos en virtud de los que dichos sujetos pasivos harán efectiva la rectificación.

La Ley 37/1992, reguladora del IVA, en su artículo 80 determina los supuestos en los que procede la rectificación de la base imponible, fijando el apartado dos que la base imponible se modificará en la cuantía que corresponda cuando, entre otras circunstancias, con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas. Esto es, quedan incluidos aquí aquellos supuestos en que las partes de la operación gravada previamente resuelven total o parcialmente la operación, anulándola en la misma proporción, que es el supuesto que se examina en esta reclamación, bien por acuerdo entre las partes, bien porque así lo decida un órgano jurisdiccional, como ocurre en nuestro caso; en el que este órgano ha concluido que las obras realizadas se había ejecutado conforme a lo dispuesto en el contrato administrativo celebrado entre las partes, sin que la empresa adjudicataria tuviera derecho a exigir un precio más elevado de aquel que figuraba en contrato. La consecuencia inmediata de estas resoluciones judiciales no es sino que la expedición de la factura emitida por la empresa adjudicataria no se había ajustado a las cláusulas contractuales.

Las rectificaciones de las cuotas impositivas repercutidas, conforme al artículo 89.uno 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”, esto es, junto a las circunstancias que se delimitan en el artículo 80, nos encontramos aquellas otras que implican una rectificación de las cuotas repercutidas porque fueron determinadas improcedentemente.

Y esta 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”.

Como la rectificación 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 (al considerar que se ha producido el devengo de las cuotas), que es el que se produce en esta reclamación, el sujeto pasivo puede optar bien por iniciar ante la Administración tributaria un procedimiento de devolución de ingresos indebidos (letra a); o bien regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que debe 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; estando obligado el sujeto pasivo a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso (letra b).

Es este último apartado cinco, párrafo tercero, el que plantea la posibilidad de que el sujeto pasivo pueda acogerse a las modalidades de rectificación que se prevén, y es el que debe ser objeto de análisis; porque ambas opciones deben examinarse teniendo en cuenta la naturaleza y carácter de cada una de ellas.

Así, la opción a) remite directamente al carácter de los ingresos efectuados, esto es deben ser “indebidos”. Nada obsta a reconocer el carácter de ingresos indebidos respecto de una repercusión tributaria en IVA, pero siempre y cuando tenga esta naturaleza, esto es, como reconoce ahora expresamente el artículo 14 del RGRVA, que nos encontremos ante cuotas repercutidas “indebidamente”, que no debieron ser repercutidas en la cuantía en que lo fueron inicialmente (porque así lo ha fijado una resolución administrativa o judicial, o bien se determinaron improcedentemente o por una incorrecta aplicación de las normas, etc.), además de cumplirse el resto de los requisitos que fija el precepto citado.

Asimismo este TEAC ha reconocido con anterioridad la procedencia de la devolución como ingresos indebidos respecto de cuotas repercutidas improcedentemente si bien, conforme dispone el apartado c) del artículo 14 del RGRVA, el sujeto legitimado para obtener su importe debe ser el destinatario de la operación que ha soportado la repercusión, cuando concurren los requisitos establecidos en dicho apartado. Así es cuando se ha repercutido improcedentemente por incumplimiento de una norma comunitaria, de acuerdo además con los principios establecidos por la jurisprudencia comunitaria, entre otras en la sentencia de 14 de enero de 1997, asuntos acumulados 192/95 a 218/95. Y también lo ha señalado el Tribunal Supremo (TS), entre otras, en las sentencias de 7 de febrero de 2007 (recurso 5605/2001) y de 20 de febrero de 2007 (recurso 7008/2001). En todos estos casos nos encontramos ante cuotas indebidamente repercutidas, bien porque no se debieron repercutir bien porque debió hacerse por un importe inferior.

En definitiva, la primera de las opciones recogidas en el artículo 89.cinco, párrafo tercero, para los supuestos de minoración de las cuotas repercutidas, va intrínsecamente unida al carácter o naturaleza del ingreso efectuado por el sujeto pasivo en cuanto debe tratarse de un ingreso indebido. 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 porque la operación queda sin efecto, se anula total o parcialmente, no implica que ello transforme el carácter del ingreso efectuado originariamente, sino que obliga a modificar la base imponible como consecuencia de la concurrencia de una circunstancia sobrevenida posteriormente al devengo que, si bien le afecta, no cambia la naturaleza de la repercusión efectuada originariamente ya que fue procedente cuando se realizó la operación.

Por tanto cuando, como consecuencia de la repercusión indebidamente realizada, nos encontremos ante un ingreso indebido, el sujeto pasivo que repercutió improcedentemente puede optar por aplicar esta primera posibilidad prevista en la letra a) y acudir al procedimiento de devolución de ingresos indebidos, anteriormente regulado en el Real Decreto 1963/1990 y ahora recogido en los artículos 14 y siguientes del RGRVA; mientras que en los demás supuestos en los que no hubo un ingreso indebido el sujeto pasivo deberá acudir al procedimiento previsto en la letra b) del artículo 89.cinco, párrafo tercero de la Ley 37/1992, y 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, estando obligado en este caso a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

El mismo criterio es el que mantiene el TEAC, entre otras en resolución de 27 de febrero de 2008, RG 599-2005, confirmada por la Audiencia Nacional en Sentencia de 17 de diciembre de 2008 (Rec. n.º 177/2008).

Y en sentido análogo al que expresamos, se ha pronunciado también de manera reiterada la Dirección General Tributos (DGT) (entre otras en consultas 1637-01 de 7 de septiembre de 2001, 1205-02 de 5 de septiembre de 2002, 1406-02 de 25 de septiembre de 2002, 0252-03 de 21 de febrero de 2003, 0164-05 de 18 de abril de 2005, V0168-05 de 7 de febrero de 2005 y V0710-05 de 27 de abril de 2005).

### **Tercero.**

Pues bien, en nuestro caso, las cuotas inicialmente repercutidas por la entidad reclamante se debieron a unas obras que nunca han sido reconocidas como debidas por la entidad destinataria de las operaciones, certificadas y/o aprobadas, por las razones expuestas por el órgano jurisdiccional contencioso-administrativo.

Interpuesto recurso ante el Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, éste en sentencia de 27 de febrero de 2004 concluye que del resultado de lo actuado se deduce sin ningún género de dudas de que se trató de un contrato "llave en mano" y, por tanto, no pudo incrementarse el precio del contrato, por lo que tanto la certificación de obras por el exceso de obras llevado a cabo, como la cuota de IVA derivada de este exceso eran indebidos, en tanto en cuanto ese precio o contraprestación exigido por la entidad constructora no era procedente, no podía exigirse a la entidad destinataria de las obras.

El Tribunal Supremo, dicta auto en el que se acuerda la no admisión a trámite del recurso de casación interpuesto por la entidad, declarando firme la resolución del Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares.

Por lo tanto, la repercusión efectuada por la empresa adjudicataria fue indebida, por las razones expuestas por el órgano jurisdiccional. Como hemos señalado anteriormente, el Tribunal Superior de Justicia determina que se trató de un contrato "llave en mano" y que las variaciones nunca fueron ordenadas. Como proclaman las cláusulas administrativas particulares, todo el contrato era de los de "riesgo y ventura" para el contratista, renunciando el contratista a todo cobro de variaciones no autorizadas.

En el presente caso, como consecuencia de la repercusión indebidamente realizada, pues no debió realizarse por la entidad constructora en tanto en cuanto el contrato no lo permitía, nos encontramos ante un ingreso indebido, y el sujeto pasivo que repercutió improcedentemente puede optar por aplicar esta primera posibilidad prevista en la letra a) y acudir al procedimiento de devolución de ingresos indebidos, anteriormente regulado en el Real Decreto 1963/1990 y ahora recogido en los artículos 14 y siguientes del RGRVA.

El reclamante solicita la devolución de ingresos indebidos con fecha 30 de julio de 2010. Como hemos expuesto en párrafos anteriores, dado que se produce una repercusión indebida, pues no se prueba que se hayan ordenado más unidades de obra y mejoras que excedan de las inicialmente aprobados (no resultaba exigible un precio superior al fijado en el contrato de obras, lo que hizo la entidad constructora y fue anulado por el órgano contencioso-administrativo), para proceder a la rectificación, puede acudirse a lo dispuesto en el artículo 89.Cinco a) y b) y, por tanto, cabe solicitar la rectificación mediante la tramitación de un expediente de devolución de ingresos indebidos, tal y como prevé la normativa en materia de modificación de bases imponibles y rectificación de cuotas repercutidas.

El Tribunal Superior de Justicia de Baleares, en sentencia número 166 de 27 de febrero de 2004, desestimó el recurso presentado por la entidad, declarando adecuados al ordenamiento jurídico los acuerdos de la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento impugnados. Posteriormente, el Tribunal Supremo dicta Auto el 6 de julio de 2006, notificado el 1 de septiembre de 2006, en el que se acuerda la no admisión a trámite del recurso de casación interpuesto por la entidad, declarando firme la resolución del Tribunal Superior de Justicia de Baleares.

El acuerdo dictado por la Administración tributaria, considera que "el Auto del Tribunal Supremo dictado el 6 de julio de 2006, referido a una sentencia en la que el acto impugnado fue un Acuerdo del Gobierno del

Ayuntamiento de ..., no permite iniciar un nuevo cómputo del plazo de cuatro años para rectificación la autoliquidación del IVA de 1999 y que, aunque así hubiera sido, la presente solicitud ha sido formulada transcurrido más de cuatro años desde que la fecha en que se dictó el Auto (6 de julio de 2006) que declaró firme la referida sentencia”.

No obstante, hemos de considerar lo dispuesto en el artículo 67 de la LGT, al establecerse que el cómputo el plazo de prescripción del derecho a solicitar las devoluciones de ingresos indebidos comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo, en este caso, a partir del 20 de septiembre de 1999 al tratarse de la autoliquidación de julio de 1999. A ello, se añade lo dispuesto en el artículo 68 LGT, relativo a la interrupción de los plazos de prescripción, al señalarse para este derecho, que dicho plazo de cuatro años se interrumpe por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de su autoliquidación, o por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

En este expediente, los recursos interpuestos ante el Tribunal Superior de Justicia de Baleares y el Tribunal Supremo interrumpen el plazo de prescripción del citado derecho conforme el artículo 68 LGT. A efectos del cómputo, el Auto del Tribunal Supremo, notificado el 1 de septiembre de 2006, interrumpe el plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, y es a partir de dicha fecha cuando se inicia de nuevo el cómputo del plazo de cuatro años. Dado que el interesado presentó la solicitud de devolución de ingresos indebidos con fecha 30 de julio de 2010, se efectúa dentro del plazo de los cuatro años, el cual finaliza el 1 de septiembre de 2010.

Ahora bien, al margen de cuanto acabamos de señalar, es de precisar que, como se ha puesto de manifiesto anteriormente, la rectificación tiene su origen en una resolución jurisdiccional, englobándose en los supuestos de modificación de la base imponible previstos en el artículo 80.Dos de la Ley 37/1992. Y es así en cuanto la empresa adjudicataria consideró que la base imponible de la operación derivada del contrato administrativo adjudicado había sufrido una alteración y que, por ello, debía expedirse certificación de obra y factura, documento que fue expedido y rechazado por la Administración local, lo que motivó la apertura del procedimiento contencioso-administrativo que, interpretando el clausulado del contrato administrativo, concluyó en la concreción del precio de la operación, esto es, a efectos fiscales, en la determinación final de la base imponible, rechazando las tesis de la empresa adjudicataria.

Cuando se produce la alteración de la base imponible de una operación (previamente concretada por el sujeto pasivo, el empresario o profesional que entrega el bien o presta el servicio), debe procederse a la rectificación de la repercusión de la cuota, tanto si es al alza, como si es a la baja, en tanto en cuanto el principio de neutralidad que preside el impuesto exige que la repercusión se efectúe sobre el importe de la base imponible que se ajusta a las normas reguladoras del impuesto.

En el artículo 89.Uno de la Ley 37/1992, como se indicó, se establece la obligación para los sujetos pasivos de efectuar la rectificación de las cuotas repercutidas cuando, entre otras causas, se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible. En este caso, la rectificación debe efectuarse cuando se produzcan aquellas circunstancias, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años desde que se produjeron las circunstancias a que se refiere el artículo 80.

En este sentido, la empresa adjudicataria de las obras consideró devengado el impuesto emitiendo factura, esto es, repercutiendo el impuesto, declarando la operación en la autoliquidación correspondiente al período en que estimó producido el devengo, lo que no ha sido discutido por la Administración tributaria. Determinada la base imponible y repercutido el impuesto (se emitió factura), ha sido un órgano jurisdiccional el que ha determinado la improcedencia de esta concreción de la base imponible, no de la repercusión, dado que lo que se discutió en el procedimiento contencioso-administrativo abierto por las partes, no fue si era procedente o no la repercusión, sino el precio del contrato, esto es, la base imponible de la operación en que consistió la adjudicación de las obras por parte del Ayuntamiento a la empresa reclamante.

Es, por tanto, la determinación definitiva de la base imponible efectuada por los órganos jurisdiccionales, la que debe primar en la resolución del conflicto que ahora nos ocupa y, en este sentido, debe procederse en la forma expuesto por la Ley 37/1992, que se ha señalado anteriormente; lo que implica, al margen de las reflexiones que pueda suscitar el retraso en efectuar esta rectificación por la empresa apurando el plazo señalado, que se realizó dentro del plazo de los cuatro años que indica la norma.

#### **Cuarto.**

Centrándonos ahora en el derecho a obtener la devolución, debe indicarse de una parte, que la legitimación para solicitar la devolución de ingresos indebidos en caso de repercusión indebida de cuotas corresponde al obligado tributario y también al repercutido o a quien soportó el acto de repercusión, de conformidad con el artículo 14.1 del RGRVA.

En relación al derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos, se dispone en el artículo 14.2, letra a) del RGRVA que este derecho corresponde a los obligados tributarios que hubieren realizado el ingreso indebido, excepto en los casos previstos en las restantes letras del mismo apartado. Y la letra c), reconoce este derecho, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deben ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades, como es el caso del IVA, a la persona o entidad que haya soportado la repercusión, procediendo sólo cuando concurren los requisitos que se expresan en dicha letra.

En el presente caso ha quedado acreditado que la entidad reclamante expidió factura con fecha 1 de julio de 1999 en concepto de "Liquidación IVA por recepción de obra. Importe estimado de la Producción pendiente de certificar", procediendo al ingreso de la cuota de IVA correspondiente en la declaración de julio de 1999, y que dicha factura no fue admitida por el Ayuntamiento. Por tanto, aun cuando el sujeto pasivo consideró devengado el impuesto, declarándolo e ingresándolo en el Tesoro Público, y repercutiendo el impuesto a través del documento justificativo que debe utilizarse para repercutir el impuesto, esta repercusión no fue efectiva en relación con el destinatario obligado a soportar dicha repercusión, no tuvo efecto alguno por cuanto rechazó dicha repercusión, no aceptó el documento justificativo, entablándose inmediatamente un proceso judicial en relación con la determinación del precio del contrato. En definitiva, en ningún caso el destinatario de la operación soportó la cuota repercutida.

Pues bien, ante estos hechos y de acuerdo con las normas transcritas, X, S.A. está legitimada para instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos de acuerdo con el artículo 14.a del RGRVA, y también la interesada tiene derecho a obtener la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas al Ayuntamiento e ingresadas en el Tesoro, ya que tenía legitimación como obligado tributario y ejerció la opción legalmente otorgada de instar el inicio del correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos dentro del plazo de prescripción sin que ejercitase la otra opción de regularizar las cuotas repercutidas indebidamente en la declaración-liquidación correspondiente al periodo.

De otro lado, resulta aplicable lo previsto en el artículo 14.2.a) del RGRVA, procediendo a la devolución del ingreso indebido a X S.A., dado que la entidad reclamante expidió factura y procedió al ingreso de la cuota de IVA correspondiente en la declaración de julio de 1999, y dicha factura no fue admitida por el Ayuntamiento, por lo que en ningún caso soportó la cuota repercutida, no siendo aplicable el apartado c) de dicho precepto que señala a la persona que haya soportado la repercusión como la que tiene derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos.

Por tanto, no resultando de aplicación el apartado c), es aplicable el apartado a) del artículo 14.2 del RGRVA, que indica que tiene derecho a obtener tal devolución los obligados tributarios que hubieran realizado el ingreso indebido, salvo en los casos previstos en las letras b) y c) del mismo apartado, circunstancia que no tiene lugar en el presente expediente al no haber soportado efectivamente el Ayuntamiento la cuota repercutida.

Este Tribunal Económico Administrativo Central estima las pretensiones de la entidad reclamante, acordando la devolución de los ingresos indebidos a X S.A.  
Por lo expuesto,

El TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, vista la reclamación económico administrativa,

#### **ACUERDA:**

estimar la reclamación económico administrativa, declarando el derecho de la entidad reclamante a obtener la devolución de los ingresos indebidos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.