

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ058410

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de mayo de 2015

Vocalía 5.^a

R.G. 6076/2013

SUMARIO:

IVA. Repercusión. Rectificación. Reintegro de las cuotas al destinatario de la operación. En el presente caso se alega que para poder rectificar las cuotas de IVA repercutidas, es necesario que el repercutidor reintegre al destinatario de la operación las cantidades repercutidas en exceso, algo que no ha ocurrido. Pues bien, para que puedan rectificarse las cuotas de IVA repercutidas en exceso por el procedimiento previsto en el art. 89.Cinco b) de la Ley 37/1992 (Ley IVA), en efecto el precepto establece que si se acude a este procedimiento el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas de IVA repercutidas en exceso. No obstante, la Ley no exige que ese reintegro se produzca con anterioridad a la modificación de la base imponible o a la rectificación de las cuotas de IVA repercutidas, sólo dice que el repercutidor debe entregar esas cantidades al repercutido, y de no hacerlo el repercutido podrá acudir a los procedimientos legales a su alcance para reclamarle el pago de lo debido, no siendo esta una cuestión de naturaleza tributaria. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 80, 89 y 114.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 90.

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

RD 1496/2003 (Obligaciones de facturación), art. 13.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en el recurso de alzada que pende ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por ... en representación de **R... S.A.**, con NIF: ... y domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 27 de mayo de 2013, por la que se desestima la reclamación 28/20139/2011, en relación con la factura rectificativa 1/2011 de fecha 8 de abril de 2011 emitida por **M... SLU**.

ANTECEDENTES DE HECHO

- 300.000 euros fueron abonados en fecha 10 de mayo de 2005.
- 2.104.048,42 euros se abonan en el acto mediante cheque bancario.
- 2.558.559,89 euros se abonan en el momento mediante cheque bancario, cantidad correspondiente al IVA de la compraventa.
- Se aplaza el pago de 13.587.200,84 euros, a satisfacer de la siguiente manera:
 - o 1.894.269,95 euros mediante pagarés con vencimiento a 12 meses desde la firma de la escritura.
 - o 1.894.269,95 euros mediante pagarés con vencimiento a 24 meses desde la firma de la escritura.
 - o 1.894.269,95 euros mediante pagarés con vencimiento a 36 meses desde la firma de la escritura.
 - o 1.894.269,95 euros mediante pagarés con vencimiento a 48 meses desde la firma de la escritura.
 - o 6.010.121,04 euros no más tarde del 29 de agosto de 2015, o cuando el Plan General de Ordenación Urbana de se apruebe definitivamente, siempre en el hecho que se produzca con anterioridad.

Asimismo, se pacta una condición resolutoria en la escritura de compraventa, de forma que el incumplimiento de cualesquiera de los pagos aplazados da derecho a la vendedora a resolver el contrato por incumplimiento, reteniendo las cantidades entregadas hasta ese momento en concepto de indemnización por los daños y perjuicios causados.

Con fecha 29 de octubre de 2009, la entidad **M...** emite la factura 1/29 rectificativa de la factura 4/27 de 8 de Noviembre de 2007, por impago de los pagarés de fecha 29 de Julio de 2008 con una Base Imponible de - 1.894.269,96 euros y una cuota de -303.083,19 euros.

Esta factura rectificativa la declara **M...** en el IVA del 2009. Sin embargo, como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Dependencia Regional de Inspección de

Málaga, no se admite la mencionada rectificación por haberse presentado fuera de plazo la comunicación que regula el Reglamento del Impuesto en su artículo 24.

Con fecha 27 de abril de 2010, **M...** emite nueva factura 1/2010, rectificativa de la factura 4/27 de 8 de Noviembre de 2007, por impago de los pagarés de fecha 29 de Julio de 2009 con una Base Imponible de - 1.894.269,96 euros y una cuota de -303.083,19 euros.

Tras diversos procedimientos judiciales, en los que **R...** instaba la resolución del contrato y **M...** instaba el pago de las cantidades aplazadas, alcanzaron finalmente un acuerdo de resolución de compraventa de las fincas, que se elevó a escritura pública con fecha 8 de abril de 2011. En la escritura se expresa que queda resuelta la compraventa, **M...** recupera la titularidad de las fincas, y como consecuencia de la cláusula penal pactada **M...** retiene las cantidades entregadas por **R...** hasta ese momento, incluidas las cantidades entregadas en concepto de IVA (8.751.188,23 euros).

El carácter transaccional de este acuerdo según lo convenido por las partes determina:

a) Que **M...** renuncia al derecho a percibir las costas procesales que debe pagar **R...** en virtud de diversos pronunciamientos jurisdiccionales.

b) Que **R...** renuncia a cualquier restitución que pudiera corresponderle en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido devengado por la compraventa resuelta, declarando en todo caso a **M...** , como beneficiaria de las mismas.

El 8 de abril de 2011 **M...** emite la factura rectificativa 1/2011 por alteración de la base imponible de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 80.2 de la Ley 37/92 de IVA. En dicha factura se minoró la base de 15.991.249,26 euros en 14.096.979,30 euros resultado de minorar la base imponible en el importe ya rectificado en la factura 1/2010 de 27 de abril de 2010 por pagarés impagados de 29 de julio de 2009, 1.894.269,96 euros. Resultando así una base a modificar de -14.096.979,30 euros y un IVA repercutido anulado de 2.255.516,69 €.

R... no registra en sus libros, ni declara ninguna rectificación como consecuencia de las facturas rectificativas emitidas por **M...**, a raíz de los impagos y de la resolución de la compraventa.

Segundo:

Disconforme **R...** con la factura rectificativa 1/2011 expedida por **M...**, interpone frente a ella reclamación económico-administrativa 28/20139/2011 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid.

Esta reclamación es desestimada mediante resolución de fecha 27 de mayo de 2013.

Tercero:

Frente a la Resolución del TEAR de Madrid, **R...** interpone el presente recurso de alzada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en base a las siguientes alegaciones:

- Considera que la factura 1/2010 fue incorrecta, lo que determina que sea también incorrecta la 1/2011 puesto que en ella se hace referencia al contenido de la 1/2010. Esta factura 1/2010 fue emitida fuera del plazo previsto para modificar la base imponible por el artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992, y además fue remitida a **R...** por correo ordinario ya en 2011. Corresponde a **M...** la prueba de la remisión en plazo y la comunicación también en plazo a la AEAT de la rectificación efectuada.

- Considera que la factura rectificativa 1/2011 es incorrecta por no hacer referencia alguna a la factura rectificativa 1/2009, en la que ya se modificó parcialmente la base imponible de la operación por impago. Si no se deduce el importe de esta factura 1/2009 de la 1/2011, resultará que por esa parte de base imponible **M...** ha efectuado la rectificación dos veces, con resultado de enriquecimiento injusto. Por ese motivo se minoró la factura 1/2011 en el importe ya minorado de la factura 1/2010, no comprendiendo **R...** por qué no se resta también la factura 1/2009.

- De acuerdo con lo dispuesto en la regla 3ª del artículo 80.Cinco de la Ley del IVA, por el cual en los supuestos de pago parcial anteriores a la modificación de la base imponible, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación satisfecha, la factura rectificativa 1/2009 debió emitirse considerando que en el pagaré de 1.894.269,96 euros estaba incluido el IVA repercutido, al igual que en la factura rectificativa 1/2010, por lo que la factura rectificativa 1/2011 debió tener en consideración correctamente la emisión de las facturas 1/2009 y 1/2010 al rectificar la base imponible a consecuencia de la resolución del contrato de compraventa. Por este motivo deben anularse las tres facturas rectificativas para emitir otras correctas.

- Interesa la reclamante que se actúe conforme a lo previsto en el artículo 89.Cinco de la Ley del IVA por parte del repercutidor, para rectificar las cuotas de IVA repercutidas.

- Infracción del artículo 17.5 (antes 17.4) de la Ley General Tributaria, pues el TEAR permite la alteración de los elementos de la obligación tributaria por actos o convenios entre particulares. Sostiene que es nula de pleno derecho la cláusula prevista en la escritura pública en la que se acuerda la rescisión del contrato de compraventa, en la que **R...** renuncia a cualquier restitución que pudiera corresponderle en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido devengado por la compraventa resuelta, declarando en todo caso a **M...** como beneficiaria de las mismas.

Puesto de manifiesto el expediente a **M...** para que efectuase alegaciones, presenta las siguientes:

- La factura rectificativa 1/2009 no fue aceptada por la Administración, y nunca obtuvo la devolución del importe de ese IVA, por lo que no hay que deducirla de la factura 1/2011.

- La devolución de la factura 1/2010 no es objeto de debate puesto que no fue recurrida en su momento y ya es firme.

- El acto impugnado es la factura rectificativa 1/2011. Esta factura se emite para regularizar el IVA repercutido por la resolución de una operación de compraventa, y **M...** lo regulariza en el importe no rectificado todavía (sólo se había admitido la rectificación de la factura 1/2010, y es la única cuyo importe se deduce en la 1/2011).

- Se regulariza la operación, y se reintegran por parte de **M...** a **R...** las cuotas de IVA, si bien en la misma escritura pública **R...** renuncia a la percepción de estas cantidades (y otras) en concepto de indemnización. Así, **M...** le devuelve las cantidades, y una vez en su patrimonio **R...** es libre para disponer de ellas, lo que hace cediéndolas a **M...** como parte de la indemnización pactada. Se produce una compensación, como bien señala el TEAR en su Resolución.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer del recurso de alzada que se examina, que ha sido interpuesto en tiempo hábil y por persona legitimada conforme a lo previsto en la Ley 58/2003, General Tributaria y en el Real Decreto 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa.

Segundo:

La cuestión a resolver en el presente recurso es si es correcta la factura rectificativa 1/2011 emitida por **M...** con motivo de la resolución de la operación de compraventa

Como hemos expuesto en los Antecedentes de hecho, el 29 de julio de 2005 **M...** transmite unas fincas a **R...**, fijándose en la escritura pública cómo se va a pagar el precio pactado entre las partes, puesto que se aplaza parte del mismo. El precio es de 15.991.249,26 euros mas 2.558.559,89 euros de IVA, a pagar de la siguiente forma:

- 300.000 euros fueron abonados en fecha 10 de mayo de 2005.

- 2.104.048,42 euros se abonan en el acto mediante cheque bancario.

- 2.558.559,89 euros se abonan en el momento mediante cheque bancario, cantidad correspondiente al IVA de la compraventa.

- Se aplaza el pago de 13.587.200,84 euros, a satisfacer de la siguiente manera:

o 1.894.269,95 euros mediante pagarés con vencimiento a 12 meses desde la firma de la escritura.

o 1.894.269,95 euros mediante pagarés con vencimiento a 24 meses desde la firma de la escritura.

o 1.894.269,95 euros mediante pagarés con vencimiento a 36 meses desde la firma de la escritura.

o 1.894.269,95 euros mediante pagarés con vencimiento a 48 meses desde la firma de la escritura.

o 6.010.121,04 euros no más tarde del 29 de agosto de 2015, o cuando el Plan General de Ordenación Urbana de ... se apruebe definitivamente, siempre en el hecho que se produzca con anterioridad.

La compradora atiende los primeros pagos, pero no se pagan los pagarés de vencimiento 29 de julio de 2008, por lo que el 29 de octubre de 2009 **M...** expide factura rectificativa 1/29 procediendo a la modificación de la base imponible al amparo del artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA por el importe impagado. La base imponible consignada en la factura rectificativa es de -1.894.269,96 euros y -303.083,19 euros de IVA.

Posteriormente, se impagan también los pagarés de vencimiento 29 de julio de 2009, por lo que el 27 de abril de 2010 M... expide factura rectificativa 1/2010 procediendo a la modificación de la base imponible al amparo del artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA por el importe impagado. La base imponible consignada en la factura rectificativa es de -1.894.269,96 euros y -303.083,19 euros de IVA.

Mediante escritura pública de fecha 8 de abril de 2011 las partes acuerdan resolver la compraventa. Las fincas vuelven a ser propiedad de M..., y por acuerdo entre las partes se queda con todas las cantidades entregadas hasta esa fecha por R... en concepto de indemnización por los daños y perjuicios causados.

a) M... renuncia al derecho a percibir las costas procesales que debe pagar R... en virtud de diversos pronunciamientos jurisdiccionales.

b) R... renuncia a cualquier restitución que pudiera corresponderle en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido devengado por la compraventa resuelta, declarando en todo caso a M..., como beneficiaria de las mismas.

El 8 de abril de 2011 M... emite la factura rectificativa 1/2011 por alteración de la base imponible de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 80.Dos de la Ley 37/92 de IVA. En dicha factura se minorra la base de 15.991.249,26 euros en 14.096.979,30 euros resultado de minorar la base imponible en el importe ya rectificado en la factura 1/2010 de 27 de abril de 2010 por pagarés impagados de 29 de julio de 2009, 1.894.269,96 euros; esto es, si bien la base imponible por resolución de la operación debía minorarse en 15.991.249,26 euros, al haberse minorado ya en 1.894.269,96 euros por la factura rectificativa 1/2010, sólo queda por modificar a la baja la base imponible en 14-096-979.30 para que le IVA repercutido en la compraventa quede rectificado en su totalidad. Resultando así una base a modificar de -14.096.979,30 euros y un IVA repercutido anulado de 2.255.516,69 €.

La reclamante impugna esta factura rectificativa 1/2011, y la impugna por considerar incorrecto su contenido en cuanto a que la factura 1/2010 es incorrecta, y falta minorar también el importe ya rectificado con la factura 1/29.

Tercero:

Respecto de la modificación de la base imponible realizada por M... al resolverse la operación, el artículo 90 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del IVA, dispone:

“1. En los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.

2. En los casos de impago total o parcial, los Estados miembros podrán no aplicar lo dispuesto en el apartado 1.”

Por lo que respecta a la normativa española, el artículo 80 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido permite la modificación de la base imponible 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.

Por su parte, el artículo 89 se refiere a la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas:

“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 la 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.(....)

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

El artículo 24 del Real Decreto 1624/1992 que regula el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA) dispone:

“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 o documento sustitutivo en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, en la forma prevista en el artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

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 del documento que rectifique al anteriormente expedido”.

De acuerdo con este artículo 13 del Real Decreto 1496/2003, por el que se aprueba el Reglamento que regula las obligaciones de facturación,

“2. Igualmente, será obligatoria la expedición de una factura o, en su caso, documento sustitutivo rectificativo 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 o documento sustitutivo rectificativos deberá efectuarse tan pronto como el obligado a expedirlos 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 o documento sustitutivo en el que se hagan constar los datos identificativos de la factura o documento sustitutivo rectificado. (...).

5. La factura o documento sustitutivo rectificativo deberá cumplir los requisitos que se establecen, respectivamente, por los artículos 6.º ó 7.º. Asimismo, se hará constar en el documento su condición de documento rectificativo y la descripción de la causa que motiva la rectificación.

Cuando lo que se expida sea una factura rectificativa, los datos a los que se refiere el artículo 6.º 1.f), g) y h) expresarán la rectificación efectuada. En particular, los datos que se regulan en los párrafos f) y h) del citado artículo 6.º 1 se podrán consignar, bien indicando directamente el importe de la rectificación, con independencia de su signo, bien tal y como queden tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación.

Cuando lo que se expida sea un documento sustitutivo rectificativo, los datos a los que se refiere el artículo 7.º 1.c) y d) expresarán la rectificación efectuada, bien indicando directamente el importe de la rectificación, bien tal y como quedan tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación.

En caso de que el documento rectificativo se expida como consecuencia de la rectificación de la repercusión del impuesto y esta obligue a la presentación de una declaración-liquidación extemporánea o se pueda sustanciar a través de la presentación de una solicitud de devolución de ingresos indebidos, en él deberá indicarse el período o periodos de declaración-liquidación en el curso del cual se realizaron las operaciones.

6. *Únicamente tendrán la consideración de facturas rectificativas las que se expidan por alguna de las causas previstas en los apartados 1 y 2. En particular, las facturas que se expidan en sustitución de documentos sustitutivos expedidos con anterioridad no tendrán la condición de rectificativas, siempre que los documentos sustitutivos expedidos en su día cumplieren los requisitos establecidos en el artículo 7.º.”*

Así, vemos que en efecto en el caso de resolución de una operación en la que se ha repercutido IVA, cabe la modificación de la base imponible, lo que deberá efectuarse a través de la emisión de una factura rectificativa.

En este caso, si se resuelve la compraventa, operación por la que **M...** había repercutido IVA a **R...**, **M...** vendrá obligada a expedir una factura rectificativa en la que se recoja la modificación efectuada y se minore el IVA repercutido en el importe correspondiente.

Además de lo anterior, es necesario remitir las facturas (en este caso factura rectificativa) por los obligados a su expedición a los destinatarios (en este caso por **M...** a **R...**).

La operación de compraventa se rescinde en su totalidad, las fincas vuelven a ser propiedad de **M...**, y ésta vendría obligada a devolver a **R...** las cantidades pagadas hasta ese momento, si bien en la escritura pública de resolución de la operación se pacta que **M...** se quede con todas las cantidades pagadas hasta ese momento

por **R...** (8.751.188,23 euros). En la escritura pública de compraventa se establecía que en caso de resolución de la operación **M...** retendría las cantidades entregadas hasta ese momento en concepto de indemnización por los daños y perjuicios causados; en la escritura pública de resolución de la compraventa se expresa que las cantidades se retienen por **M...** en concepto de cláusula penal.

Pues bien, al resolverse la operación en 2011, **M...** procede a expedir la factura rectificativa 1/2011 correspondiente. Si la base imponible inicial fue de 15.991.249,26 euros, con un IVA de 2.558.599,89 euros, en principio la factura rectificativa a expedir debía dejar la situación como si nunca se hubiese efectuado la operación de compraventa, consignándose una base imponible negativa de -15.991.249,26 euros, y un IVA repercutido negativo de -2.558.599,89 euros.

No obstante, como con anterioridad la compradora había dejado sin atender algunos de los pagos aplazados de la compraventa, y la vendedora había procedido a modificar la base imponible por esos impagos en las cuantías correspondientes, en virtud de lo previsto en el artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992, al expedir la factura rectificativa 1/2011 deben tenerse en cuenta las facturas rectificativas expedidas con anterioridad por la misma operación. El resultado final, una vez emitidas todas las facturas rectificativas correspondientes y regularizados los importes de IVA repercutido/soportado por la vendedora y por la compradora, es que haya en total una base imponible negativa de -15.991.249,26 euros, y un IVA repercutido negativo de -2.558.599,89 euros.

En la factura rectificativa 1/2011 se tiene en cuenta y se deduce el importe ya rectificado en la factura rectificativa 1/2010, pero no el importe de la factura 1/29. El primer motivo por el que **R...** rechaza la factura 1/2011 es por esto, pues entiende que de aceptarla **M...** estará rectificando el IVA de la factura 1/29 dos veces y obtendría un enriquecimiento injusto.

No obstante, este Tribunal no comparte este argumento. Resulta del expediente, y no es discutido por las partes ni por la Inspección, que en efecto **M...** expidió la factura rectificativa 1/29, la remitió al destinatario, y se lo comunicó a la Administración, pero esta comunicación se produjo fuera del plazo previsto para ello, por lo que la Inspección deniega esa rectificación de la base imponible (consta en el expediente copia del acta A02 número 71887542 incoada a **M...** por el IVA del ejercicio 2009 en este sentido, acta aportada por **M...**). Al denegarse la rectificación, no se permite que **M...** minore el IVA repercutido en el importe de la factura rectificativa, y además de ello **R...** en ningún momento había minorado el IVA deducido por la operación en el importe de la factura rectificativa, por lo que el efecto en las autoliquidaciones de ambas partes es nulo, como si la factura rectificativa 1/29 nunca se hubiese expedido. Es por ello que este TEAC considera correcta la omisión de la factura 1/29 en la factura rectificativa 1/2011 para minorar la base imponible a rectificar.

Cuarto:

En segundo lugar, **R...** también considera incorrecta la factura rectificativa 1/2011 porque hace mención a la factura rectificativa 1/2010, y esta es incorrecta. Alega que la factura rectificativa 1/2010 fue emitida fuera del plazo previsto para modificar la base imponible por el artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992, y además fue remitida a **R...** por correo ordinario ya en 2011, correspondiendo a **M...** la prueba de la remisión en plazo y la comunicación también en plazo a la AEAT de la rectificación efectuada.

A este respecto, debemos señalar que es cierto que en el expediente no queda acreditado ni por **M...**, ni por **R...**, ni por la Inspección, que en efecto esta factura 1/2010 fuera emitida y remitida en los plazos previstos para ello por **M...**. No obstante, una cosa es clara. Cuando se produce la resolución de la operación en 2011, **M...** debe rectificar la base imponible y anular todo el IVA repercutido de la operación, de forma que si repercutió e ingresó en la Hacienda Pública 2.558.599,89 euros de IVA inicialmente, pueda recuperar todo ese IVA repercutido. Al expedir la factura rectificativa 1/2011, minoró la base imponible sólo en 14.096.979,30 euros (tiene en cuenta lo ya modificado con la factura 1/2010, pero no lo modificado en la factura 1/29 porque había sido rechazada). Si actúa de esta manera, y ello es aceptado por la Inspección (consta en el acta incoada a **R...** que **M...** declaró la factura rectificativa 1/2011 en el IVA de 2011 solicitando una devolución de 2.191.625,40 euros, siendo **M...** objeto de actuaciones de comprobación e investigación por este ejercicio, y admitiéndose por la Inspección la rectificación de las cuotas satisfechas y la devolución solicitada), es evidente que tanto **M...** como la Inspección están aceptando y dando por buena la factura rectificativa 1/2010, pues de no admitirse ésta, no significaría que **M...** no puede minorar el IVA repercutido en ese importe, sino que tendría que minorar en el ejercicio 2011 el IVA repercutido en 2.558.599,89 euros por aplicación del artículo 80.Dos al haberse anulado la operación por completo.

En resumen:

- **M...** expide factura rectificativa en 2009, cuya rectificación no es aceptada por la Administración en dicho ejercicio.
- **M...** expide factura rectificativa en 2010, y aun cuando no consta su aceptación por parte de la Administración, del conjunto de documentos que constan en el expediente debemos entender que sí ha sido aceptada, pues si no hubiese sido así **M...** nunca habría deducido su importe de la factura rectificativa 1/2011 ya

que se le produciría un perjuicio económico, y además la propia Inspección reconoce que se ha aceptado la rectificación efectuada en 2011 (que conlleva también aceptar que parte del IVA ya se regularizó en 2010 porque en caso contrario en el ejercicio 2011 se tendría que haber incrementado la cantidad a devolver a M... respecto de la solicitada, puesto que solicitaba 2.191.625,40 euros por la factura en 2011, y si no se admitiese la rectificación de 2010, en 2011 habría que devolverle todo el IVA repercutido por la operación anulada, que asciende a 2.558.599,89 euros).

- M... expide factura rectificativa en 2011, rectificando la base imponible en el importe que faltaba por modificar, para que el saldo total de la operación de compraventa fuese la devolución de todo el IVA repercutido, y esta rectificación es aceptada por la Inspección.

Del conjunto de lo expuesto, este Tribunal concluye que es cierto, como alega R..., que no queda acreditado que se remitiese la factura 1/2010 en plazo y se comunicase a la Administración. No obstante, no podemos considerar incorrecta la factura 1/2011 por esto, pues del conjunto de datos que derivan del expediente, vemos que la Inspección sí lo ha aceptado, o al menos no se acredita que haya sido rechazado, además del hecho de ser M... la primera interesada en rectificar de forma correcta las cuotas de IVA repercutidas puesto que en otro caso no obtendría su devolución, por lo que si se hubiese rechazado la factura 1/2010 aun le quedaría la posibilidad de rectificar la base imponible por el importe total de la operación al resolverse la misma en su totalidad.

Además de esto, ningún perjuicio se produce a R..., puesto que se le exige minorar el IVA soportado en 2011 al resolverse la operación, aun cuando parte del IVA soportado tendría que haberse regularizado ya en 2010, por lo que incluso en el supuesto de ser incorrecta la factura 1/2010 por no haberse remitido y comunicado en plazo, en 2011 al resolverse la operación R... tendría que regularizar la totalidad del IVA soportado deducido por la compraventa.

Quinto:

La siguiente cuestión alegada por R... es que en los supuestos de pago parcial anteriores a la modificación de la base imponible, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación satisfecha, la factura rectificativa 1/2009 debió emitirse considerando que en el pagaré de 1.894.269,96 euros estaba incluido el IVA repercutido, al igual que en la factura rectificativa 1/2010, por lo que la factura rectificativa 1/2011 debió tener en consideración correctamente la emisión de las facturas 1/2009 y 1/2010 al rectificar la base imponible a consecuencia de la resolución del contrato de compraventa. Por este motivo deben anularse las tres facturas rectificativas para emitir otras correctas.

Al respecto, baste decir que las facturas 1/29 y 1/2010 fueron expedidas el 29 de octubre de 2009 y el 27 de abril de 2010. Al margen de la fecha exacta en la que fueron dichas facturas entregadas a R..., la propia R... declara en el escrito de interposición del presente recurso de alzada que la factura 1/29 la recibió a lo largo del ejercicio 2009, y la factura 1/2010 a lo largo del ejercicio 2011. Aun cuando la entidad manifiesta que las recibió por correo ordinario, consta en el expediente copia de un burofax remitido por R... a M..., de fecha 18 de julio de 2011, en el que hace alusión a haber recibido la factura 1/2010 por correo certificado. Si este burofax es de 18 de julio de 2011, es evidente que la factura la recibió antes de esa fecha.

Al igual que interpone reclamación económico-administrativa y recurso de alzada por actuación entre particulares contra la factura rectificativa 1/2011, lo mismo podría haber hecho con las facturas rectificativas 1/29 y 1/2010 si no estaba conforme con su contenido, como ocurre en este caso en el que considera que la base imponible rectificativa está mal calculada. Al no haber interpuesto reclamaciones en este sentido, la factura 1/2010 es firme y consentida por R..., por lo que debe considerarse correcta la minoración de la base imponible en 1.894.269,96 euros.

Sexto:

Finalmente, alega la reclamante que para proceder a rectificar las cuotas de IVA repercutidas, es necesario que el repercutidor reintegre al destinatario de la operación las cantidades repercutidas en exceso, algo que no ha ocurrido en este caso, y sostiene que es nula la cláusula de la escritura pública de resolución de la compraventa en la que R... renuncia a cualquier restitución que pueda corresponderle del IVA devengado por la compraventa, declarando a M... beneficiaria.

Sobre esta cuestión, y tal y como alega M..., este TEAC se ha pronunciado anteriormente, entre otras en su Resolución de 20 de septiembre de 2012, recaída en la reclamación 3223/2010, en el siguiente sentido:

“Como hemos señalado anteriormente, al quedar la operación sin efecto adjudicándose las parcelas a otra entidad, no implica que se modifique la naturaleza 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.

En este caso, el interesado debe regularizar su situación tributaria en la declaración-liquidación en que se efectúa la rectificación, solicitando la devolución de las cuotas repercutidas en exceso.

Pues bien, así es como ha actuado el reclamante en el presente caso. Al quedar la operación sin efecto, modificó la base imponible tal y como establece el artículo 80.Dos de la Ley de IVA, y al tratarse de cuotas debidamente repercutidas en el momento en que se realizó la operación, el hecho de que posteriormente se adjudicaran los terrenos a otra entidad y la operación quedara sin efecto, no cambia la naturaleza de la repercusión efectuada originariamente, por lo que, para proceder a su rectificación, acudió a lo dispuesto en el artículo 89.Cinco b) y regularizó su situación tributaria en la declaración-liquidación del periodo en el que efectuó la rectificación, tal y como exige la normativa en materia de modificación de bases imponibles y rectificación de cuotas repercutidas. La Administración considera que el interesado no acredita que haya reembolsado las cuotas rectificadas al destinatario de la operación, sin embargo, tal y como alega el reclamante, la ley no supedita la rectificación efectuada al reintegro previo de las cuotas al destinatario de la operación, cuestión que se deriva de la relación jurídico tributaria entre los particulares, y que, en caso de incumplimiento por parte del reclamante, deberá exigirle el destinatario por los procedimientos legales establecidos para ello”.

Así, para que puedan rectificarse las cuotas de IVA repercutidas en exceso por el procedimiento previsto en el artículo 89.Cinco.b) de la Ley 37/1992, en efecto el precepto establece que si se acude a este procedimiento el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas de IVA repercutidas en exceso. No obstante, la Ley no exige que ese reintegro se produzca con anterioridad a la modificación de la base imponible o a la rectificación de las cuotas de IVA repercutidas, sólo dice que el repercutidor debe entregar esas cantidades al repercutido, y de no hacerlo el repercutido podrá acudir a los procedimientos legales a su alcance para reclamarle el pago de lo debido, no siendo esta una cuestión de naturaleza tributaria.

Además de lo anterior, el reintegro citado se exige para la rectificación del IVA repercutido al amparo del artículo 89, mientras que lo que debe hacer **R...** es rectificar el IVA soportado deducido al amparo del artículo 114, ambos de la Ley del IVA, precepto este que no exige que el repercutidor le haya entregado las cantidades de IVA repercutido en exceso. En este sentido, es preciso indicar de nuevo que la Inspección ha estimado correcta la rectificación del IVA repercutido llevada a cabo por **M...** en 2011 al resolverse la operación.

Es cierto que **M...** tiene que reintegrar a **R...** el IVA repercutido en exceso, pero no es necesario que se haya hecho de forma previa para poder efectuar la rectificación del IVA repercutido; y determinar si ya lo ha hecho o no (por la vía de la compensación, como sostiene, y confirma el TEAR en su Resolución), no es competencia de este Tribunal.

En virtud de lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el presente recurso de alzada ordinario,

ACUERDA:

desestimarlo.

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