

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ069443

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 164/2018, de 5 de febrero de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 646/2017

SUMARIO:

IVA. Repercusión. Rectificación. *Plazo para la rectificación a la baja de las cuotas inicialmente repercutidas cuando la rectificación viene determinada por circunstancias que han dado lugar a la modificación de la base imponible.* La base imponible del IVA sobre la que se han determinado las cuotas repercutidas, ingresadas y deducidas, puede ser objeto de modificación, entre otras circunstancias, por alterarse el precio después de efectuarse la operación –art. 80.Dos Ley 37/1992 (Ley IVA)-, lo que supone que debe ser objeto de rectificación. Y esta rectificación ha de efectuarse en el plazo de cuatro años contados desde que se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado art. 80, plazo que opera tanto si la rectificación es al alza como si lo es a la baja.

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

-Si la rectificación de las cuotas implica un aumento de las inicialmente repercutidas, y no ha mediado requerimiento previo, debe realizar el ingreso, con los correspondientes recargos e intereses -salvo que sea consecuencia de un error fundado en Derecho o de alguna de las causas del art. 80-, en la liquidación-declaración del periodo en que deba efectuarse la rectificación -párrafos primero y segundo-.

-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-.

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 art. 89.Cinco, párrafo tercero, letra b), in fine Ley 37/1992 (Ley IVA).

Rectificación de deducciones. En correspondencia con todo ello, el art. 114 Ley 37/1992 (Ley IVA), al regular la rectificación de deducciones, cuando determine una reducción de las cuotas inicialmente deducidas, con origen en un error fundado en Derecho o en alguna de las circunstancias del art. 80 tantas veces repetido, señala que el sujeto pasivo debe efectuar la rectificación de las deducciones en la declaración-liquidación correspondiente al periodo tributario en que reciba el documento justificativo del derecho del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente repercutidas.

No resulta, por tanto, correcta la tesis que defiende la recurrente, conforme a la cual, en el art. 89, los apartados Uno y Cinco regulan un mismo plazo -el de rectificación de las cuotas impositivas repercutidas-, estableciendo con carácter general uno de cuatro años -apartado Uno- y otro especial, para cuando la rectificación sea a la baja, de un año -apartado Cinco, párrafo tercero, letra b)-, debiendo prevalecer la norma especial sobre la general. Se ha de rechazar pues el criterio que refleja la Dirección General de Tributos en la consulta, de 27-04-2005 (NFC020836) que, por lo demás, no vincula a este Tribunal.

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

Por lo demás, ninguna incidencia sobre la interpretación del art. 89 LIVA puede tener el art. 88.CuatroLey 37/1992 (Ley IVA), que se refiere al plazo para repercutir las cuotas del impuesto, no para rectificar las ya

repercutidas como consecuencia de la modificación de la base imponible por las causas legalmente previstas.

Conforme a todo ello procede realizar el siguiente pronunciamiento interpretativo: El art. 89 Ley 37/1992 (Ley IVA) 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 art. 80 de esa norma 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 art. 89.

[Vid., ATS, de 29 de marzo de 2017, recurso n.º 646/2017 (NFJ066698), que admite el recurso de casación que se resuelve en esta sentencia y, SAN, de 22 de septiembre de 2016, recurso n.º 559/2015 (NFJ064084), que se recurre en esta sentencia].

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 80, 88, 89 y 114.
Ley 22/2003 (Ley Concursal), art. 21.

PONENTE:

Don Joaquín Huelin Martínez de Velasco.

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JESUS CUDERO BLAS

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 164/2018

Fecha de sentencia: 05/02/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 646/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de : 31/01/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 6

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: DPP

Nota:

R. CASACION núm.: 646/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 164/2018

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 5 de febrero de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso de casación RCA/646/2017, interpuesto por GRUPO P.R.A., S.A., representada por el procurador don Jorge Deleito García, contra la sentencia dictada el 22 de septiembre de 2016 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 559/2015, relativo a rectificación de facturas a efectos del impuesto sobre el valor añadido. Ha intervenido como parte recurrida la Administración General del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martínez de Velasco.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Resolución recurrida en casación y hechos del litigio

1. El presente recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 22 de septiembre de 2016 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (ES: AN:2016:3420), desestimatoria del recurso 559/2015 .

2. Los hechos que se encuentran en la base del litigio son los siguientes:

a) Mediante escritura pública de 28 de noviembre de 2007, Consorcio Inmobiliario Mare Nostrum, S.A. (en adelante, «Mare Nostrum»), vendió a GRUPO P.R.A., S.A. (en lo sucesivo, «PRASA»), las futuras parcelas que le fueren adjudicadas por la junta de compensación que se constituyese en ejecución del Plan Parcial de Tres Calas, 2ª Fase, Sector A, de L'Ametlla de Mar (Tarragona).

b) Con arreglo a la estipulación segunda de dicha escritura, el precio pactado fue de 14.525.000 euros, más 2.324.000 euros correspondientes a una cuota del 16% en concepto de impuesto sobre el valor añadido (IVA). En total 16.849.000 euros.

c) La estipulación tercera era del siguiente tenor: «Si tras la culminación y aprobación definitiva tanto de la nueva Modificación del Plan Parcial como de la aprobación definitiva del nuevo POUM del Ayuntamiento de L'Ametlla, no se alcanza o se supera el número de unidades previsto de aprovechamiento urbanístico, 29.550 m2 techo, se procederá a la regularización a la baja o al alza, conforme al valor de quinientos euros por cada metro cuadrado de techo (500 euros/m2techo), que en más o en menos se obtengan [...]. La regularización del precio será efectuada en el plazo máximo de 15 días naturales desde que conste la aprobación definitiva y publicación en el Boletín oficial del acto administrativo firme que confirme la definitiva edificabilidad generada por las fincas o porciones de las mismas objeto de esta escritura, y se abonará a la parte a la que corresponda al contado mediante cheque bancario en ambos casos».

d) En cumplimiento de lo pactado, Mare Nostrum emitió en la misma fecha de la escritura pública la factura A-2007-3, por importe de 18.849.000 euros, con una base imponible de 14.525.000 euros y una cuota de IVA de 2.324.000 euros.

e) En el Boletín Oficial de la Provincia (BOP) de Tarragona de 19 de octubre de 2009 se publicó la aprobación definitiva del proyecto de urbanización del Sector Tres Calas, 2ª Fase, de L'Ametlla de Mar.

f) Como consecuencia de dicha aprobación definitiva, y en cumplimiento de la estipulación tercera de la escritura pública de compraventa, Mare Nostrum emitió el 29 de diciembre de 2010 la factura rectificativa R-2010-003, con destino a PRASA, por importe de -12.616.740 euros, -10.876.500 en concepto de base imponible y -1.740.240 como cuota de IVA. La factura contenía el siguiente texto: «Factura rectificativa de la factura N° A-2007-3 de fecha 28.12.07, emitida según escritura formalizada ante notario de Córdoba D. Fernando Gari Minsuri, de protocolo nº 3.891, y en relación a la finca nº 4.597, afecta por el Plan Parcial Tres Calas 2ª Fase de L'Ametlla de Mar (Tarragona), consistente en la aplicación del Factor Corrector sobre el precio previsto en la estipulación Tercera de la misma».

g) PRASA interpuso reclamación económico-administrativa frente a tal factura rectificativa, que fue desestimada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional [TEAR] de Andalucía en resolución de 27 de septiembre de 2012, ratificada en segunda instancia por el Tribunal Económico-Administrativo Central [TEAC] en otra de 21 de mayo de 2015. El TEAC consideró ajustada a Derecho la rectificación practicada por Mare Nostrum, porque, de acuerdo con lo establecido en el artículo 89.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) [LIVA], contaba con un plazo de cuatro años para hacerlo desde que se produjo la aprobación definitiva del proyecto de urbanización, que según la estipulación pactada por las partes podía determinar una modificación de la base imponible establecida en el artículo 80.Dos LIVA, sin que pueda confundirse aquel plazo con el establecido en el artículo 89.Cinco, párrafo tercero, letra b), de la misma Ley (FJ 4º).

3. La sentencia contra la que se dirige este recurso de casación ratifica el criterio del TEAC indicando que «Una lectura atenta de este párrafo [artículo 89. Cinco LIVA, párrafo tercero, letra b)] pone de manifiesto que lo que en él se somete al plazo de un año no es la emisión de la factura rectificativa, sino la regularización de la situación tributaria, y que dicho plazo ha de computarse, precisamente, desde el momento en que debió efectuarse la rectificación. Es claro entonces que el plazo hábil para llevar a efecto la rectificación es el de cuatro años a que se refiere el mismo artículo 89 en su apartado Uno [...]. El Tribunal Supremo alude en diversas sentencias al plazo de cuatro años como aquel en que puede llevarse a cabo la rectificación de acuerdo con el precepto transcrito, y así en las de 21 de febrero y 29 de marzo de 2012, o la 10 de octubre de 2013. Por tanto, debe concluirse que la emisión de la factura rectificativa que se recurre se realizó dentro del plazo que habilita la Ley» (FJ 3º).

Segundo.

Preparación y admisión del recurso de casación

1. PRASA preparó recurso de casación mediante escrito presentado el 14 de noviembre de 2016.

2. Identificó como infringido el artículo 89.Cinco LIVA , tercer párrafo, letra b).

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso en auto de 16 de enero de 2017 y la Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió a trámite en otro de 29 de marzo siguiente en el que, considerando que concurre la circunstancia de interés casacional para la formación de la jurisprudencia prevista en el artículo 88.3.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) [LJCA], precisa que la cuestión que presenta ese interés consiste en:

«Determinar si, para emitir la factura rectificativa de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido, cuando la modificación comporte la minoración de dicha base imponible y, por ende, de la cuota inicialmente repercutida, se cuenta con el plazo de un año previsto en el apartado Cinco, letra b), o con el de cuatro años contemplado en el apartado Uno, del artículo 89 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido ».

Tercero.

Interposición del recurso de casación

1. PRASA interpuso el recurso de casación mediante escrito presentado el 22 de mayo de 2017.

2. Considera que la sentencia que discute ha infringido, al interpretarlo, el artículo 89.Cinco LIVA , párrafo 3º.b).

3. En su opinión, dicho precepto articula un plazo perentorio de caducidad de un año para proceder a la regularización tributaria por la vía de la rectificación a la baja de las cuotas del IVA inicialmente repercutidas, de suerte que la rectificación operada en este caso en febrero de 2011 fue extemporánea, por haber mediado más de un año desde la publicación en el BOP de Tarragona del anuncio relativo a la aprobación del proyecto de urbanización del Sector Tres Calas, 2ª Fase, de L'Ametlla de Mar.

4. A su juicio, el plazo de cuatro años previsto en el artículo 89.Uno LIVA , en que se ampara la sentencia recurrida para justificar la pertinencia de la rectificación llevada a cabo por Mare Nostrum, sólo es aplicable a rectificaciones al alza de las cuotas inicialmente repercutidas, para las que el procedimiento habilitado como opcional en el párrafo tercero, letra b) del apartado Cinco del mismo precepto es regla especial que prima sobre la general.

5. Subraya que esta última interpretación es la publicada por el propio Ministerio de Hacienda a través de su Dirección General de Tributos en la consulta vinculante V0710-05, de 27 de abril.

6. La interpretación sostenida en la sentencia de instancia debe reputarse errónea por las siguientes razones:

6.1. Resulta diametralmente contraria al criterio emanado del Ministerio de Hacienda en la citada consulta vinculante.

6.2. La distinción que realiza la Audiencia Nacional entre rectificación de factura (artículo 89.Uno LIVA) y la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo (artículo 89.Cinco LIVA) puede conducir a un doble pago a la Administración, provocando su enriquecimiento injusto, con vulneración de la neutralidad que inspira la normativa del IVA: si cabe rectificar las cuotas pasado un año, puede ocurrir que, por un lado, el sujeto pasivo -Mare Nostrum- que rectifique la factura pasado un año no pueda, sin embargo, regularizar a la baja en su autoliquidación el exceso repercutido y, por otro, venir obligado el destinatario de la factura rectificativa -PRASA- a corregir a la baja -o sea, ingresando- la deducción de cuotas soportadas por la vía de la rectificación de deducciones regulada en el artículo 114 LIVA .

6.3. El carácter perentorio del plazo de un año, que la sentencia de instancia niega al precepto controvertido, es coherente con el carácter perentorio del plazo de un año previsto en el artículo 88.Cuatro LIVA . La ratio de ambos preceptos es ofrecer seguridad jurídica al destinatario de la operación. El artículo 88.Cuatro LIVA elimina la posibilidad de que un destinatario sufra la repercusión pasado el plazo de un año, a fin de evitarle el efecto negativo de tener que soportar el coste del tributo; mientras que el plazo de un año previsto en el artículo 89.Cinco LIVA , párrafo tercero, letra b), busca similar protección para operaciones de rectificación a la baja de cuotas previamente repercutidas, que, al fin y al cabo, generan en el destinatario una obligación de ingreso en la Hacienda Pública (por la vía de rectificación de cuota previamente deducidas).

6.4. Ese carácter perentorio del plazo de un año para rectificaciones a la baja que la sentencia de instancia niega es coherente también con el carácter perentorio que rige para otros supuestos de impago de cuotas en los

apartados Tres y Cuatro del artículo 80 LIVA , en los que la modificación a la baja debe llevarse a cabo en el plazo de 2 meses o en el de tres si se trata de una empresa. Considera que las modificaciones a la baja, ya sea de bases imposables o de cuotas repercutidas, por el sujeto pasivo del tributo, en cuanto comporta una recuperación de fondos por la Hacienda Pública, se someten a breves plazos perentorios.

7. Precisa que las sentencias a que se refiere la Sala de instancia versaron sobre supuestos de modificación al alza de las cuotas inicialmente repercutidas.

8. Termina solicitando el dictado de sentencia que anule la recurrida, declarando improcedente la rectificación practicada por Mare Nostrum una vez transcurrido el plazo de un año previsto en el artículo 89.Cinco LIVA , párrafo tercero, letra b).

Cuarto.

Oposición al recurso

1. La Administración General del Estado se opuso al recurso en escrito fechado el 20 de junio de 2017.

2. El abogado del Estado inicia sus alegaciones precisando que interviene en defensa de las resoluciones adoptadas en este caso por el TEAR y el TEAC, mas sin interés material alguno en defender una determinada liquidación que afecta únicamente a las partes intervinientes en el contrato de compraventa. Tampoco -añade- actúa en defensa de la legalidad.

3. Dicho lo anterior, entiende que la rectificación de cotas impositivas repercutidas, por haberse fijado las mismas incorrectamente o por concurrir los supuestos del artículo 80 LIVA , viene regulada en el artículo 89.Uno LIVA , que se refiere en general a la rectificación de las cuotas repercutidas, tanto al alza como a la baja. El precepto no distingue entre una y otra situación.

4. En su opinión, el artículo 89.Cinco LIVA , párrafo tercero, letra b), dispone que cuando la rectificación suponga una disminución de la base imponible y lógicamente de la cuota, como es el caso de autos, el sujeto pasivo debe regularizar su situación en el plazo de un año. Esta última norma prevé el plazo de un año para "regularizar" la situación tributaria del sujeto pasivo, pero no condiciona a ese plazo la emisión de la factura rectificativa.

Quinto.

Señalamiento para votación y fallo y deliberación

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en providencia de 22 de septiembre de 2017, fijándose al efecto el día 31 de enero de 2018, en el que efectivamente se votó y falló el asunto, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Objeto del recurso de casación y cuestión con interés casacional objetivo

1. El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia dictada el 22 de septiembre de 2016 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, desestimatoria del recurso 559/2015 . Dicho recurso contencioso-administrativo se enderezaba a obtener la anulación de la resolución del TEAC de 21 de mayo de 2015, que ratificó en segunda instancia la pronunciada el 27 de diciembre de 2012 por el TEAR de Andalucía. Ambas resoluciones administrativas de revisión, interpretando el artículo 89 LIVA , concluyeron que la factura rectificativa emitida por Mare Nostrum a cargo de PRASA lo fue dentro del plazo legalmente previsto.

2. El auto de 29 de marzo de 2017, que admitió a trámite este recurso de casación, fijó como cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia la consistente en determinar si, para emitir la factura rectificativa de la base imponible del IVA, cuando la modificación comporte su minoración y, por ende, de la cuota inicialmente repercutida, se cuenta con el plazo de un año previsto en el apartado Cinco, párrafo tercero, letra b), o con el de cuatro años contemplado en el apartado Uno, ambos del artículo 89 LIVA .

Segundo.

La determinación de la base imponible del IVA y su rectificación

1. La LIVA destina su título V a la base imponible, estableciendo distintas reglas para su determinación: en las entregas de bienes y prestaciones de servicios (capítulo I, artículos 78 a 81), en las adquisiciones intracomunitarias de bienes (capítulo II, artículo 82) y en las importaciones (capítulo III, artículo 83).

2. El artículo 80 LIVA dispone reglas para la modificación de la base imponible: importe de envases y embalajes, descuentos y bonificaciones (apartado Uno), cuando queden total o parcialmente sin efecto las operaciones gravadas o se altere el precio después de efectuarse la operación (apartado Dos), cuando el destinatario no haya hecho efectivo el pago y con posterioridad sea declarado en concurso de acreedores (apartados Tres), cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables (apartado Cuatro).

3. En el caso de deudores concursados, la rectificación se ha de hacer en el plazo de un mes (en la redacción vigente al tiempo de los hechos de este litigio -año 2010-) desde la publicación en el Boletín Oficial del Estado del auto de declaración del concurso [apartado Tres, en relación con el artículo 21.1.5º de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (BOE de 10 de julio)].

4. Tratándose de créditos total o parcialmente incobrables (apartado Cuatro), la modificación debía hacerse (también en la redacción vigente durante el año 2010) en el plazo de tres meses a contar desde el momento en que se consideraran incobrables (un año desde el devengo del impuesto).

5. El supuesto de hecho de este litigio se encuadra en el apartado Dos, porque el precio de la operación quedó alterado después de haberse efectuado la operación, en virtud de la estipulación tercera de la escritura pública de 28 de noviembre de 2007, por la publicación de la aprobación definitiva del proyecto de urbanización del Sector Tres Calas, 2ª Fase, de L'Ametlla de Mar en el BOP de Tarragona de 19 de octubre de 2009.

Tercero.

La repercusión del IVA y su rectificación

1. La repercusión del impuesto se regula en un capítulo (el V, artículos 88 y 89) del título VI, dedicado a los sujetos pasivos, tanto en la entrega de bienes y prestaciones de servicios (capítulo I, artículo 84), como en la adquisición intracomunitaria de bienes (capítulo II, artículo 85) y las importaciones (capítulo III, artículo 86). El capítulo IV trata de los responsables del impuesto (artículo 87).

2. El artículo 88 contiene las reglas generales sobre la repercusión de las cuotas del IVA: los sujetos pasivos deben repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada (apartado Uno), mediante factura o documento sustitutivo en las condiciones y con los requisitos determinados reglamentariamente (apartado Dos) y al tiempo de emitirse tales documentos (apartado Tres), en el plazo de un año desde la fecha del devengo (apartado Cuatro).

3. El artículo 89 disciplina la rectificación de las cuotas repercutidas:

3.1. Las causas de la rectificación son dos: la incorrecta determinación de las cuotas o la producción de circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 LIVA , dan lugar a la modificación de la base imponible (apartado Uno, párrafo primero).

3.2. La rectificación debe efectuarse cuando se advierta la causa, con el límite de cuatro años desde el momento en que se devengó el impuesto o, en su caso, desde que se produjeron las circunstancias a que se refiere el artículo 80 LIVA (apartado Uno, párrafo segundo).

3.3. Cuando la rectificación implique un aumento de las cuotas inicialmente repercutidas y no haya mediado requerimiento previo, el sujeto pasivo debe regularizar su situación presentando una declaración-liquidación rectificativa, aplicando el recargo y los intereses de demora que procedan, salvo que la modificación se funde en las causas de modificación de la base imponible establecidas en el artículo 80 LIVA o se deba a un error fundado de Derecho, en cuyo caso puede incluir la diferencia correspondiente en la declaración- liquidación del periodo en el que se deba efectuar la rectificación (apartado Cinco, párrafos primero y segundo).

3.4. Si la rectificación determina una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo puede optar por las siguientes dos alternativas: iniciar ante la Administración tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos [apartado Cinco, párrafo tercero, letra a)], en cuyo caso dispone

de un plazo de cuatro años [vid. el artículo 66.c) LGT], o regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en el que deba efectuarse la rectificación o en los posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación; en este segundo supuesto, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso [apartado Cinco, párrafo tercero, letra b)].

Cuarto.

La rectificación de deducciones

1. El artículo 114 LIVA , emplazado sistemáticamente en el capítulo I (Deducciones) del título VIII (Deducciones y devoluciones), disciplina las rectificaciones de las deducciones del IVA soportado.

2. Los sujetos pasivos, si no ha mediado requerimiento previo de la Administración, pueden rectificar las deducciones cuando su importe se hubiesen determinado incorrectamente o el importe de las cuotas soportadas hayan sido objeto de rectificación de acuerdo con el artículo 89 LIVA . Esta facultad se convierte en obligación en el caso de que implique una minoración del importe inicialmente deducido (apartado Uno).

3. La forma de la rectificación de deducciones que tengan su causa en la rectificación del importe de las cuotas inicialmente soportadas responde a las siguientes pautas (apartado Dos):

3.1 Cuando la rectificación determine un incremento del importe de las cuotas inicialmente deducidas, podrá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente repercutidas, o bien en las siguientes, siempre que no hayan transcurrido cuatro años desde el devengo de la operación o, en su caso, desde la fecha en la que se hayan producido las circunstancias que determinen la modificación de la base imponible. Por excepción, si la causa de la rectificación es distinta de las establecida en el artículo 80 LIVA , no puede efectuarse transcurrido un año desde la fecha de expedición del documento justificativo del derecho a deducir por el que se rectifican las cuotas (punto 1º).

3.2. Cuando la rectificación determine una minoración del importe de las cuotas inicialmente deducidas, el sujeto pasivo debe presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose el recargo y los intereses que procedan, salvo que la rectificación sea consecuencia de un error fundado de Derecho o de una de las circunstancias previstas en el artículo 80 LIVA , en cuyo caso el sujeto pasivo deberá rectificar la deducción en la declaración-liquidación correspondiente al periodo impositivo en que reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas.

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. Si la rectificación de las cuotas implica un aumento de las inicialmente repercutidas, y no ha mediado requerimiento previo, debe realizar el ingreso, con los correspondientes recargos e intereses (salvo que sea consecuencia de un error fundado en Derecho o de alguna de las causas del artículo 80 LIVA), en la liquidación-declaración del periodo en que deba efectuarse la rectificación (párrafos primero y segundo).

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.

5. En correspondencia con todo ello, el artículo 114 LIVA , al regular la rectificación de deducciones, cuando determine una reducción de las cuotas inicialmente deducidas [en el caso debatido, para PRASA, también sujeto pasivo del IVA, que se dedujo las cuotas repercutidas por Mare Nostrum, su rectificación a la baja implica una minoración del importe de las cuotas inicialmente deducidas], con origen en un error fundado de Derecho o en alguna de las circunstancias del artículo 80 LIVA , el sujeto pasivo debe efectuar la rectificación de las deducciones en la declaración-liquidación correspondiente al periodo tributario en que reciba el documento justificativo del derecho del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente repercutidas.

6. No resulta, por tanto, correcta la tesis que defiende la recurrente, conforme a la cual, en el artículo 89 LIVA , los apartados Uno y Cinco regulan un mismo plazo (el de rectificación de las cuotas impositivas repercutidas), estableciendo con carácter general uno de cuatro años (apartado Uno) y otro especial, para cuando la rectificación sea a la baja, de un año [apartado Cinco, párrafo tercero, letra b)], debiendo prevalecer la norma especial sobre la general. Se ha de rechazar pues el criterio que refleja la Dirección General de Tributos en la consulta vinculante V0710-05, de 27 de abril, que, por lo demás, no vincula a este Tribunal.

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

8. Por lo demás, ninguna incidencia sobre la interpretación del artículo 89 LIVA puede tener el artículo 88.Cuatro LIVA , que se refiere al plazo para repercutir las cuotas del impuesto, no para rectificar las ya repercutidas como consecuencia de la modificación de la base imponible por las causas legalmente previstas.

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».

Séptimo.

Resolución de las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso

1. En el caso enjuiciado, el precio de la operación sufrió una alteración en virtud de lo pactado en la estipulación tercera de la escritura pública de 28 de noviembre de 2007, por la publicación de la aprobación definitiva del proyecto de urbanización del Sector Tres Calas, 2ª Fase, de L'Ametlla de Mar en el BOP de Tarragona de 19 de octubre de 2009.

2. Mare Nostrum emitió la factura rectificativa el 29 de diciembre de 2010, dentro, pues, del plazo de cuatro años dispuesto en el artículo 89.Uno LIVA .

3. Siendo así, resulta correcta la conclusión alcanzada en la sentencia impugnada, ratificando el criterio de los órganos de revisión económico-administrativa, lo que condena al fracaso la pretensión casacional de PRASA, sustentada en la infracción del artículo 89.Cinco LIVA , tercer párrafo, letra b).

Octavo.

Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA , al no apreciarse mala fe o temeridad en alguna de las partes, no procede hacer un expreso pronunciamiento sobre las costas de este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1º) Fijar el criterio interpretativo expresado en el fundamento jurídico sexto de esta sentencia.

2º) Desestimar el recurso de casación interpuesto por GRUPO P.R.A., S.A., contra la sentencia dictada el 22 de septiembre de 2016 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 559/2015 .

3º) No hacer un expreso pronunciamiento sobre las costas causadas en su tramitación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Jesus Cudero Blas

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.