

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ072380

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 12 de diciembre de 2018

Vocalía 5.^a

R.G. 3989/2015

SUMARIO:

IVA. Repercusión. Rectificación. Resolución de permuta de suelo por obra futura. En el caso analizado, la entidad alega que, tratándose de la minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, podía optar por iniciar un procedimiento de devolución de ingresos indebidos o bien regularizar su situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que debiera efectuarse la rectificación. Pues bien, la repercusión fue debida porque la operación fue efectivamente realizada y el sujeto pasivo aplicó correctamente las normas vigentes en el momento del devengo. Por tanto, la posterior modificación de la base imponible porque la operación quedó sin efecto, 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. En consecuencia, el procedimiento que podía utilizar el sujeto pasivo para regularizar su situación tributaria era el que implica 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 a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

Por otro lado, la rectificación de la repercusión del impuesto a consecuencia de la modificación de la base imponible con arreglo a lo dispuesto en el art. 80 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), concretada en la expedición de la correspondiente factura rectificativa, debe efectuarse tan pronto se produzca la causa determinante de la modificación, encontrando su único límite en el plazo de cuatro años que preceptúa el apdo. Uno del art. 89 de la Ley 37/1992 (Ley IVA). Una vez producida tal rectificación, si supone una modificación de las cuotas repercutidas a la baja, como es el caso, cuenta con un plazo de un año para regularizar su situación tributaria y recuperar de la Administración tributaria el importe de las cuotas repercutidas e ingresadas en exceso. De acuerdo con la información obrante en el expediente, la factura rectificativa es de fecha 28 de diciembre de 2008, si bien la regularización fue efectuada en el tercer trimestre del año 2011, habiendo transcurrido ampliamente el plazo de un año previsto en la norma, por lo que debe confirmarse la denegación de la rectificación efectuada por la Inspección. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, en el recurso de alzada que pende de resolución ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por **X, S.L. (NIF: ...)** y, en su nombre y representación, **D^a. Tx...**, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía, Sala de Málaga, de fecha 18 de diciembre de 2014, que desestima la reclamación nº 29/03537/2013, interpuesta frente al acuerdo de liquidación de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía, Sala de Málaga, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de fecha 16 de julio de 2013, concepto Impuesto sobre el Valor Añadido y ejercicio 2011.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha 29 de junio de 2012, se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía, Sala de Málaga, de la AEAT, respecto de la entidad **X, S.L.** (NIF: ...), con objeto de comprobar el ejercicio 2011 del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Las actuaciones tenían alcance parcial, limitándose a la comprobación de la deducibilidad de las cuotas de IVA declaradas en la aplicación de los artículos 92 a 114 de la Ley de IVA.

Con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras, el obligado tributario había presentado las declaraciones-liquidaciones por los períodos comprobados, resultando en los tres primeros trimestres un importe a compensar en periodos posteriores de 135.117,83, 130.501,49 y 520.448,43 euros, respectivamente, y en el cuarto trimestre, al final del ejercicio 2011, un importe a devolver que ascendía a 525.935,40 euros.

De acuerdo con la información obrante en el expediente, con fecha 28 de diciembre de 2007, las sociedades **Z, S.A.** y **X, S.L.** realizaron una operación de permuta mediante la que **Z** entregaba a **X** la finca ..., inscrita en el Registro de la Propiedad de ..., Tomo ..., Libro ..., Folio ..., comprometiéndose **X** a entregarle 33 inmuebles que se construirían en la finca transmitida.

Con fecha 31 de diciembre de 2008, **X** firmó contrato privado de compraventa, mediante el que transmitió a la sociedad **K..., S.L.** la citada finca ... Dicha venta provocó a **X** la imposibilidad sobrevenida de cumplir su compromiso de entrega de 33 inmuebles, procediéndose, en consecuencia, a anular la operación de entrega de bienes y a la consiguiente rectificación por parte de **X** de las bases imponibles y cuotas de IVA correspondientes a dicha operación.

La citada rectificación, materializada por **X** en el tercer trimestre de 2011, no fue admitida por la Inspección. De las comprobaciones efectuadas, la Inspección concluyó que procedía minorar en su totalidad las bases imponibles negativas declaradas por la entidad sujeto pasivo en el tercer trimestre, 5.656.494,008 euros y, por tanto, las cuotas indebidamente declaradas como cuotas repercutidas negativas por importe de -395.954,58 euros, por incumplimiento de los siguientes requisitos para ejercitar el derecho a la modificación de bases imponibles y la rectificación de cuotas repercutidas exigidos en los artículos 80.7 y 89.5.b) de la Ley de IVA, artículo 24.1 del Reglamento de IVA y 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación:

1) El plazo de un año para realizar la regularización tributaria contado desde el periodo en que debió efectuarse la rectificación, cuarto trimestre de 2008, finalizando dicho plazo en el cuarto trimestre de 2009 (artículo 89.5.b de la Ley de IVA).

De acuerdo con la documentación aportada (se encuentra en el expediente administrativo), el obligado tributario firmó contrato privado de compraventa de la finca con fecha 31 de diciembre de 2008, el cual considera que da lugar a la regularización de las cuotas pretendidas por el contribuyente. El obligado tributario aportó factura rectificativa de fecha 28 de diciembre de 2008 y regularizó en la declaración-liquidación IVA del tercer trimestre de 2011, es decir, dos años después de haber vencido el plazo legal para ejercitar el derecho de modificación de bases imponibles.

2) El detalle que debe contener la factura rectificativa, haciendo constar los datos identificativos de la factura o documento sustitutivo rectificado (artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación).

En el expediente no queda constancia de que en su día se emitiera la factura que se pretende rectificar, no habiendo declarado la entidad sujeto pasivo el IVA que se devengó en la operación de permuta y que ha sido objeto de regularización por la Administración Tributaria.

3) El obligado tributario no justificó el haber reintegrado las cuotas de IVA objeto de regularización al destinatario de la operación (artículo 89.5.b de la Ley de IVA).

4) Finalmente, el obligado tributario no justificó haber cumplido la obligación de remisión de las facturas rectificativas a los destinatarios de las operaciones en las que se rectifican o anulan las cuotas repercutidas (artículo 80.7 de la Ley de IVA y artículo 24.1 del Reglamento de IVA).

Asimismo, procedía minorar el IVA soportado deducible declarado por la entidad por los siguientes motivos:

- El obligado tributario no había aportado a la Inspección determinadas facturas. Los importes de las cuotas de IVA no deducibles ascendían a 42,12 euros en el segundo trimestre y a 45,44 euros en el tercer trimestre.

- El obligado tributario había declarado como deducibles en su totalidad las cuotas soportadas en la reparación-mantenimiento de vehículos automóviles, sin que hubiese probado la afectación total de dichos bienes a

la actividad empresarial, por lo que resultaba de aplicación la presunción regulada en el artículo 95.3.2 de la Ley de IVA que fija como porcentaje de afección a la actividad empresarial el 50%, procediendo reducir las cuotas deducidas en ese mismo porcentaje.

Con fecha 26 de abril de 2013, se extendió acta de disconformidad **A02-...**, de la que resultó una cantidad a devolver de 132.916,12 euros (129.100,14 de cuota y 3.815,98 euros de intereses de demora).

Segundo.

Tras la puesta de manifiesto del expediente a la entidad interesada ésta presentó escrito de alegaciones con fecha 17 de mayo de 2013 manifestando su disconformidad por los siguientes motivos:

- En cuanto al incumplimiento del plazo de un año regulado por el artículo 89.5.b) de la Ley de IVA aduce que, si bien es cierto que la rectificación pretendida debió materializarse a través de una solicitud de ingresos indebidos y no mediante la rectificación de las cuotas en la correspondiente autoliquidación, ello constituye, a su juicio, un error subsanable que en ningún caso debe impedir la devolución pretendida. Por lo expuesto, solicita que la rectificación de cuotas realizada por **X, S.L.** en el tercer trimestre de 2011 se tramite como solicitud de devolución de ingresos indebidos dentro de los cuatro años siguientes al 31 de diciembre de 2008, fecha de firma del contrato que originó la necesidad de rectificación.

- Por otra parte, discrepa de que el incumplimiento de alguno de los requisitos que, en virtud de lo establecido en el artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, debe contener la factura rectificativa, suponga la imposibilidad de efectuar la rectificación pretendida. Por otra parte, a pesar de que la operación que ahora se pretende rectificar no fue inicialmente declarada por **X** sino que fue regularizada por la Administración mediante liquidación provisional, tras la misma **X** emitió la correspondiente factura y la remitió a **Z, S.A.** como destinatario de la misma, hecho que queda probado en la contabilidad de ambas sociedades.

- Finalmente, aduce que, al contrario de lo afirmado por la Inspección, se ha producido el reintegro de las cuotas de IVA y la remisión de la factura rectificativa al destinatario, siendo prueba de ello la contabilización que ambas sociedades, **X** y **Z**, hicieron de la operación de permuta y de la posterior operación de anulación de la misma, según documentación que obra en el expediente.

Con fecha 16 de julio de 2013, se dictó el acuerdo de liquidación que confirmó íntegramente la propuesta inspectora. Del citado acuerdo de liquidación resultó finalmente el siguiente importe a devolver:

Cuota: -129.100,14 euros

Intereses de demora: -4.930,14 euros

Total deuda tributaria a ingresar: -134.030,28 euros

Tercero.-

La entidad interesada, en fecha de 30 de julio de 2013, interpuso ante el TEAR de Andalucía, Sala de Málaga, una reclamación económico-administrativa, registrada con nº 29/03537/13, frente al acuerdo de liquidación referido en el antecedente anterior. Puesto de manifiesto el expediente, presentó un escrito reiterando lo alegado anteriormente.

El TEAR de Andalucía, Sala de Málaga, con fecha 18 de diciembre de 2014, dictó la resolución de la reclamación de referencia, nº 29/03537/13, desestimando las pretensiones de la reclamante y confirmando el acuerdo impugnado.

La referida resolución se notificó con fecha 13 de febrero de 2015.

Cuarto.

Disconforme la entidad interesada con la resolución del TEAR de Andalucía referida, en fecha 13 de marzo de 2015, interpuso frente a ella el presente recurso de alzada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central

(TEAC), registrado con R.G. 3989/2015. La entidad defiende que la rectificación efectuada por la entidad en el tercer trimestre de 2011 fue procedente y reitera las alegaciones efectuadas durante el procedimiento de Inspección y ante el Tribunal Regional

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer del recurso de alzada que se examina, que ha sido interpuesto 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, Ley General Tributaria en lo sucesivo, y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

Segundo.-

La cuestión objeto de controversia consiste en determinar si la resolución del TEAR de Andalucía, Sala de Málaga, referida en el encabezamiento, se encuentra ajustada a Derecho.

Tercero.-

La entidad reclamante alega, en el presente recurso de alzada, que la rectificación de las bases imponibles y cuotas de IVA efectuada por la entidad en el tercer trimestre de 2011 fue procedente y reitera las alegaciones efectuadas durante el procedimiento de Inspección y ante el Tribunal Regional.

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA), regula en su artículo 89 la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas, disponiendo lo siguiente:

“Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80.

(...)

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

Cinco. Cuando la rectificación de las cuotas implique un aumento de las inicialmente repercutidas y no haya mediado requerimiento previo, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo previsto en el artículo 61, número 3 de la Ley General Tributaria.

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

Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

a) Iniciar ante la Administración Tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.”

Por su parte, el artículo 80.Dos de la misma norma establece que:

“Dos. Cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente.”

De acuerdo con la información obrante en el expediente, con fecha 28 de diciembre de 2007, las sociedades **Z, S.A.** y **X, S.L.** realizaron una operación de permuta mediante la que **Z** entregaba a **X** la finca ..., inscrita en el Registro de la Propiedad de ..., Tomo ..., Libro ..., Folio ..., comprometiéndose **X** a entregarle 33 inmuebles que se construirían en la finca transmitida.

Con fecha 31 de diciembre de 2008, **X** firmó un contrato privado de compraventa, mediante el que transmitió a la sociedad **K..., S.L.** la citada finca Dicha venta provocó a **X** la imposibilidad sobrevenida de cumplir su compromiso de entrega de 33 inmuebles, procediéndose, en consecuencia, a anular la operación de entrega de bienes y a la consiguiente rectificación por parte de **X** de las bases imponibles y cuotas de IVA correspondientes a dicha operación. La citada rectificación, materializada por **X** en el tercer trimestre de 2011, no fue admitida por la Inspección.

La entidad alega que, tratándose de la minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, podía optar por iniciar un procedimiento de devolución de ingresos indebidos o bien regularizar su situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que debiera efectuarse la rectificación.

A este respecto, es relevante desatacar la resolución de este TEAC, de 22 de mayo de 2014 (R.G. 2474/2011), citada, asimismo, por el TEAR de Andalucía en la resolución ahora impugnada:

“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)."

Este criterio ha sido reiterado en resoluciones de este Tribunal, como la resolución de 27 de febrero de 2008 (R.G. 599/2005), confirmada por la Audiencia Nacional en sentencia de 17 de diciembre de 2008 (recurso n.º .../2008), resolución de 20 de septiembre de 2012 (R.G. 3223/2010) o resolución de 17 de marzo de 2016 (R.G. 3868/2013), que constituyen doctrina.

En el presente caso, la repercusión fue debida porque la operación fue efectivamente realizada y el sujeto pasivo aplicó correctamente las normas vigentes en el momento del devengo. Por tanto, la posterior modificación de la base imponible porque la operación quedó sin efecto, 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.

En consecuencia, el procedimiento que podía utilizar el sujeto pasivo para regularizar su situación tributaria era el previsto en la letra b) del apartado Cinco del artículo 89, que implica 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 a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

En el presente caso, de acuerdo con lo expuesto, la entidad firmó un contrato privado de compraventa de la finca con fecha 31 de diciembre de 2008, aportando factura rectificativa de fecha 28 de diciembre de 2008.

Conforme al artículo 89.Cinco. b) de la Ley del IVA, el plazo para efectuar la regularización es de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación, por lo que comenzó en el cuarto trimestre de 2008 y terminó en el cuarto trimestre de 2009.

Para rectificar las cuotas inicialmente repercutidas, la entidad reclamante, en el presente supuesto, optó por la segunda alternativa expuesta regularizando su situación en el tercer trimestre del año 2011, por lo que había transcurrido el plazo de un año previsto en la norma.

Respecto de esta cuestión es preciso destacar la sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 5 de febrero de 2018, que desestima el recurso de casación nº 646/2017, confirmando la sentencia de la Audiencia Nacional, desestimatoria del recurso 559/2015. La citada sentencia dispone en su fundamento de Derecho quinto lo siguiente:

“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.”

Ha de entenderse, pues, que la rectificación de la repercusión del impuesto a consecuencia de la modificación de la base imponible con arreglo a lo dispuesto en el artículo 80 de la misma norma, concretada en la expedición de la correspondiente factura rectificativa, debe efectuarse tan pronto se produzca la causa determinante de la modificación, encontrando su único límite en el plazo de cuatro años que preceptúa el apartado Uno del artículo 89 de la Ley del IVA. Una vez producida tal rectificación, si supone una modificación de las cuotas repercutidas a la baja, como es el caso, cuenta con un plazo de un año para regularizar su situación tributaria y recuperar de la Administración tributaria el importe de las cuotas repercutidas e ingresadas en exceso.

Por lo que respecta al reintegro de las cuotas de IVA al destinatario de la operación, es doctrina de este TEAC, conforme a la resolución de 21 de mayo de 2015 (R.G. 6076/2013), que para que puedan rectificarse las cuotas de IVA repercutidas en exceso por el procedimiento previsto en el artículo 89.Cinco. b) de la Ley de IVA, 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 del IVA 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, sino que el repercutidor debe entregar esas cantidades al repercutido. De no hacerlo así, el repercutido podrá acudir a los procedimientos legales a su alcance para reclamarle el pago de lo debido, no siendo ésta una cuestión de naturaleza tributaria.

Esta resolución reitera criterio de la resolución de 20 de septiembre de 2012 (R.G. 3223/2010).

En consecuencia, de acuerdo con lo señalado, puesto que en este caso la rectificación efectuada por la reclamante determinaba una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo, conforme al artículo 89.Cinco, letra b), de la Ley de IVA, debía haber regularizado su situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que debió 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 (diciembre 2008).

De acuerdo con la información obrante en el expediente, la factura rectificativa es de fecha 28 de diciembre de 2008, si bien la regularización fue efectuada por la reclamante en el tercer trimestre del año 2011, habiendo transcurrido ampliamente el plazo de un año previsto en la norma, por lo que debe confirmarse la denegación de la rectificación efectuada por la Inspección, no siendo necesario examinar el cumplimiento de los demás requisitos indicados por la Inspección, relativos a las menciones que debe contener la factura rectificativa, puesto que el incumplimiento de dicho plazo determina, en todo caso, que no se pueda proceder a efectuar la rectificación pretendida por la reclamante.

Por lo expuesto,

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

ACUERDA

DESESTIMARLO, confirmando el acto administrativo impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública