

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ076540

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de noviembre de 2019

Sala 2.^a

R.G. 5755/2016

SUMARIO:

IVA. Repercusión. Rectificación. Reintegro de las cuotas al destinatario de la operación. No obligatoriedad del reintegro previo a la rectificación. La efectividad del reintegro al que hace referencia la Ley 37/1992 (Ley IVA) no es requisito para que proceda la emisión de la factura rectificativa. Lo que se resuelve en el presente recurso se circunscribe a la cuestión de la modificación de la base imponible y de la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas conforme a lo previsto en el art. 80.Dos y 89 de la Ley 37/1992 (Ley IVA). Al tratarse de una reclamación por actuaciones entre particulares, este Tribunal desconoce cómo se ha llevado a cabo la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo emisor de la factura y del receptor de la misma que habría de rectificar las cuotas inicialmente soportadas.

Así, en el momento de comprobar la regularización que trae causa de la referida rectificación de cuotas repercutidas señalada y objeto del presente recurso, la Administración habría de tener en cuenta el cumplimiento de los requisitos previstos en el art. 89.Cinco.b) de la Ley 37/1992 (Ley IVA), referido a la rectificación y regularización de las cuotas repercutidas, en particular, el efectivo reintegro de las cantidades respectivas, al que la misma disposición obliga, y en el art. 114 de la misma norma, relativo a la rectificación de deducciones en sede del destinatario.

En caso de que el reintegro obligatorio no se produzca, la AEAT puede considerar la referida modificación como improcedente. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

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

Directiva 2006/112/CE del Consejo (NFL010148) (Sistema Común del IVA), art. 90.

Ley 58/2003 (LGT), art. 61.

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

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

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, que resuelve de forma acumulada las reclamaciones 1740/2013 y 392/2012 y estima en parte las pretensiones del reclamante relativas a la obligación de expedir, entregar y rectificar facturas en actuaciones entre particulares.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

En fecha 11 de junio de 2007 **ZZ** firmó contrato de compraventa con **XX S.A.**, por el cual aquella le vendía a **XX** las "Fincas de resultado" que fueron adjudicadas a **ZZ** como consecuencia de la participación en el proyecto de reparcelación del polígono de actuación único delimitado, derivado de la modificación puntual del ... de ..., circunscrito al sector "... en ...

En la cláusula cuarta del contrato se pactó como precio total de la compraventa cuarenta y cinco millones de euros, (45.000.000,00 euros). Los cuales debían ser satisfechos en la forma establecida en el pacto Quinto:

"En cuanto a dos millones de euros (2.000.000,00 euros), más su correspondiente IVA al tipo vigente del 16%, en este acto, mediante cheque que queda reproducido mediante fotocopia y unida como anexo 7 sirviendo este documento como el más eficaz recibo. En cuanto a seiscientos setenta y cinco mil trescientos noventa y seis euros (675.396,00 euros), más su correspondiente IVA al tipo vigente del 16%, mediante pagaré por dicho importe y vencimiento 30 de diciembre de 2007, que se reproduce mediante fotocopia unida al presente contrato como anexo 8, sirviendo este documento como justificante de la entrega del mencionado pagaré.

De la cantidad restante, o sea cuarenta y dos millones trescientos veinticuatro mil seiscientos cuatro euros (42.324.604,00 euros), cuyo pago se conviene de forma aplazada, sin devengo de intereses de ningún tipo, se satisfarán:

* Trece millones trescientos diez mil novecientos veinticuatro mil euros, (13.310.924,00 euros), a la formalización escritura pública de compraventa, a otorgar el día 20 de diciembre de 2007 o el 20 de junio de 2008 de aplicarse la prórroga prevista de modo eventual en el pacto segundo.

* Catorce millones trescientos seis mil ochocientos veintitrés euros, (14.306.823,00 euros), a las 12 meses y un día de la fecha del otorgamiento de la escritura de compraventa, conviniéndose, como medio de facilitar el pago de la misma el libramiento, al momento de otorgar la escritura de compraventa, de pagaré, nominativo, a la orden, por el expresado importe y dicha fecha de vencimiento que deberá encontrarse avalado por institución bancaria o financiera de primera línea.

* Catorce millones setecientos seis mil ochocientos veintitrés euros (14.706.823,00 euros), a los 24 meses y dos días del otorgamiento de la escritura pública de compraventa, conviniéndose, como medio de facilitar el pago de la misma el libramiento, al momento de otorgar la escritura de compraventa, de pagaré, nominativo, a la orden, por el expresado importe y dicha fecha de vencimiento que deberá encontrarse avalado por institución bancaria o financiera de primera línea."

En virtud del pacto Quinto del contrato, relativo a la forma de pago, **ZZ** emitió dos facturas, una por importe de 2.000.000,00 euros más el 16% de IVA, como anticipo de la compraventa y una segunda factura, emitida el 29 de diciembre de 2007, por importe de 675.396,00 euros más el 16% IVA, correspondiente al segundo anticipo y que fue entregada en el momento de la firma del contrato.

ZZ facturó a **XX** en el año 2007, como consecuencia de la formalización del contrato de compraventa, un importe que ascendía a 2.675.396,00 euros más el 16% IVA, tipo vigente en dicho momento.

En fecha 19 de junio de 2008, las partes resolvieron el contrato celebrado el 11 de junio de 2007 a instancia de **XX**, dada la situación económica de crisis generalizada y las repercusiones que esta empezaba a tener en el mercado inmobiliario, lo que hizo que la entidad perdiera el interés por el negocio.

En dicho acuerdo se condicionó la devolución de la cantidad previamente entregada, como anticipo, a que **ZZ** pudiera enajenar las fincas, teniendo en cuenta también la crisis que empezaba a manifestarse en dicho momento en el mercado inmobiliario.

En fecha 4 de febrero de 2010, se presentó por parte de **XX** instancia de arbitraje ante el Tribunal Arbitral de Barcelona frente a **ZZ**, con amparo en el pacto decimosexto del contrato firmado el 11 de junio de 2007.

En fecha 20 de septiembre de 2010, **XX** presentó escrito de alegaciones solicitando que el Laudo arbitral determinase la duración del plazo de la obligación de pago establecido en el contrato suscrito entre la demandante y la demandada en fecha 19 de junio de 2008.

Dentro del plazo establecido, en concreto, el 15 de octubre de 2010, **ZZ** presentó escrito de alegaciones solicitando la inadmisión o desestimación íntegra de las pretensiones formuladas por **XX**.

En fecha 18 de enero de 2011, se dictó laudo arbitral por el cual se declaró que esta parte, **ZZ**, debía abonar a **XX**, la cantidad de tres millones ciento tres mil cuatrocientos cincuenta y nueve euros con treinta y nueve céntimos (3.103.459,39 euros), dentro del plazo comprendido hasta el 30 de septiembre de 2011.

El laudo arbitral fue recurrido por **ZZ**.

En virtud del recurso presentado contra el laudo arbitral, la Audiencia Provincial de Cataluña declaró la nulidad del procedimiento arbitral nº 1510/10, anulando el referido laudo arbitral dictado el 18 de enero de 2011.

El 21 de enero de 2012 se recibió por **XX** factura rectificativa emitida por **ZZ** en la que se procedía a la rectificación de las facturas emitidas como consecuencia de los pagos anticipados efectuados por **XX**, al haber quedado sin efectos la operación.

Como consecuencia de la emisión de dicha factura, la receptora de la misma interpuso, el 15 de febrero de 2012, reclamación económico administrativa (R.G. 43/00392/2012) ante el TEAR de Cataluña, señalando la improcedencia de la misma por no ser firme el laudo arbitral (que fue recurrido y posteriormente anulado por la Audiencia Provincial de Cataluña).

Comunicada la interposición de la reclamación, la parte reclamada, **ZZ**, dispuso dejar sin efectos la factura rectificativa emitida.

Puesto de manifiesto el expediente, el reclamante señaló que, dado que la reclamada dejó sin efectos la factura rectificativa, entendía resultado reconocido su derecho y solicita que se resuelva la reclamación en consecuencia.

Por no estar conforme con todo lo anterior, en fecha 22 de marzo de 2012, **XX** instó ante el Tribunal de Arbitraje de Barcelona el inicio de un nuevo procedimiento arbitral para la resolución de la controversia suscitada por la devolución de los anticipos satisfechos.

En dicha instancia la entidad **XX** solicitaba que se determinara el plazo de la obligación de pago establecido en el contrato firmado por ambas partes el 19 de junio de 2008, proponiendo que se declarase vencido y se condenase a **ZZ** a pagar a **XX** la cantidad de 3.103.459,36 euros.

En fecha 26 de junio de 2013, **ZZ** recibió notificación del Laudo arbitral por el cual se estimaban las pretensiones formuladas por la instante, la entidad **XX**, en el escrito de primeras alegaciones y en concreto, se declara en el laudo arbitral:

"Declaro que **ZZ S.A.** está obligada a abonar a **XX S.A.**, la suma de tres millones ciento tres mil cuatrocientos cincuenta y nueve euros con treinta y seis céntimos (3.103.459,36 euros), antes de que termine el día 3 de febrero de 2014 (. . .)."

En fecha 30 de septiembre de 2013, y en ejecución del Laudo arbitral de fecha 26 de junio de 2013, ya firme, **ZZ** procedió a la emisión de una factura rectificativa por la que se procedía a la rectificación de las facturas inicialmente emitidas por ella y satisfechas por **XX**. El importe satisfecho por lo compañía ascendía a 2.675.396,00 euros de base imponible más el 16% del Impuesto sobre el Valor Añadido, que ascendía a 428.063,36 euros.

Segundo.-

En fecha 24 de octubre de 2013, y en relación con la mencionada factura rectificativa, **XX SA**, interpuso reclamaciones económico administrativa (R.G. 43/01740/2013) ante el TEAR de Cataluña, en la que manifestaba lo siguiente:

PRIMERO. Incorrecta repercusión del impuesto.

Para la resolución de la presente controversia se exige un previo análisis tanto de los hechos que conforman el caso, como de la normativa aplicable a los mismos.

Comenzando por ésta, el artículo 89 de la Ley 37/1992, IVA, rectificación de las cuotas impositivas repercutidas, establece (...)

Por su parte, los hechos sobre los que se basa la presente reclamación vienen referidos al Laudo Arbitral de fecha 26/06/2013, en relación al procedimiento nº 1581/2010, en virtud del cual **ZZ, SL**, tras diversas vicisitudes en el cumplimiento del contrato por parte de **ZZ**, debe abonar a **XX, S.A.** antes del día 3 de febrero de 2014 (ya transcurrido a día de hoy) el importe de 3.103.459,36, importe que fue facturado en su momento por la entidad **ZZ** con la emisión de la correspondiente factura y gravada por el impuesto sobre valor añadido, la cual fue pagada debidamente por **XX, S.A.** en su momento.

ZZ, emitió, aun a sabiendas de que no iba a realizar el pago que se le exige, una factura rectificativa de la factura ya enviada y abonada por esta parte en su momento, argumentando que mediante dicho abono se realizaría el pago de la cantidad debida. Lejos de la realidad, lo pretendido por la parte contraria es única y exclusivamente poderse beneficiar del derecho de deducción que permite la normativa legal vigente para las cuotas de IVA repercutidas, sin la voluntad, al menos hasta la fecha, de ingresar las cantidades debidas a **XX, S.A.**, lo cual supone para esta parte el deber de declarar e ingresar, en caso de no poderlo compensar, una cantidad lejos de ser cobrada conllevando un grave perjuicio económico.

Por otro lado, la normativa legal vigente, en concreto el artículo 89 apartado Cinco de la Ley de IVA contempla, en caso de haberse producido una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, otros mecanismos de recuperación como pueden ser el inicio ante la Administración Tributaria de una solicitud de ingresos indebidos o la rectificación en la declaración tributaria correspondiente al periodo que se haya producido el devengo debiendo reintegrar, y la cita del artículo 89 apartado cinco es literal "al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso".

En cuanto al primer procedimiento tributario mencionado por el artículo 89, la consideración como "ingreso indebido" de las cuotas del IVA cuya repercusión se rectifica no tiene cabida en el presente supuesto a raíz de lo dispuesto en el artículo 221 de la Ley General Tributaria y su Reglamento de desarrollo 520/2005 al no haber sido efectuados sin incurrir en error, duplicidad u otra circunstancia que pudiera haber justificado legalmente la realización del ingreso.

La segunda opción contemplada sería, por tanto, la señalada en el caso que nos ocupa, no obstante, existe la obligación de reintegrar el importe de las cuotas repercutidas en exceso, hecho que motivará su consignación como menor Impuesto devengado en la declaración liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido del período en el que se haya producido la rectificación, no obstante, como hemos dicho, al no haberse realizado hasta la fecha el pago, que tampoco se espera en un futuro próximo, a cuyo efecto se va a proceder a la pertinente demanda ejecutiva del Laudo arbitral firme, la repercusión realizada por la entidad **ZZ** no es ajustada a derecho.

SEGUNDO. Defectos en la factura rectificativa.

Asimismo, y a pesar de lo señalado anteriormente, la factura rectificativa emitida por la entidad mercantil **ZZ** adolece de un defecto de forma al no cumplir con los requisitos que el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012 de 30 de noviembre, exige para este tipo de documentos conllevando por ello que deba considerarse el documento recibido como nulo. En efecto, el mencionado reglamento establece, en su artículo 15.4, que "la rectificación se realizará mediante la emisión de una nueva factura en la que se haga constar los datos identificativos de la factura rectificada".

De la observación de la factura rectificativa aportada, y que consta en el expediente administrativo, no se observan los datos identificativos de la factura rectificada por lo que no puede ni debe considerarse como válida".

Tercero.-

Puesto de manifiesto el expediente a la recurrida **ZZ**, la misma manifestó en escrito de alegaciones de fecha 19/12/2013 sucintamente la validez de las facturas rectificativas emitidas por cumplir los requisitos legales y reglamentarios basándose en lo siguiente:

"A.- Corrección del importe satisfecho como anticipo mediante factura rectificativa:

En primer lugar, debemos tener en cuenta la naturaleza de la factura objeto de controversia. En este sentido, en junio de 2007 **ZZ** firmó un contrato de compraventa con **XX**, por el cual esta última compraba unas parcelas situados en el sector "... de ...por un valor de 45.000.000,00 euros. En el contrato se establecía un pacto quinto, en el que se regulaba la forma de pago de los cuarenta y cinco millones de euros, en particular, se pactaron dos anticipos uno por importe de 2.000.000 de euros a satisfacer antes de la celebración del contrato y otro de 675.396,00 euros a satisfacer en el momento de la firma del citado contrato de compraventa.

Por ello, el pago de ambas cantidades, supone un pago anticipado del precio total pactado, pago anticipado que implica el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido, por la parte correspondiente al importe del precio satisfecho. En este sentido, en la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante (LN A), se establece en su artículo 75.Dos: "que el devengo del impuesto en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos".

Por lo tanto, en aplicación de la regla de devengo del impuesto para los pagos anticipados, **ZZ** emitió dos facturas una por importe de 2.000.000 millones de euros más el 16% de IVA, Y otra por importe de 665.396 euros más el 16% de IVA, tipo vigente en dicho momento.

Con posterioridad, y como consecuencia de la publicación del laudo arbitral el 26 de junio de 2013, por el cual se declara que **ZZ** debe pagar la cuantía de 3.103.459,36 euros a **XX**, esta parte procedió a la emisión de la factura rectificativa, por la cual se rectificaba la base imponible de las facturas inicialmente emitidas.

En este sentido, **ZZ** realizó la rectificación de las facturas conforme a lo establecido en el artículo 80.dos de la LIVA, esta parte, desde la publicación del laudo arbitral, está facultada para emitir factura rectificativa, por la cual se modifique la base imponible de las facturas inicialmente emitidas, es decir, se modifique tanto la base imponible de 2.000.000 euros como la de 675.396 euros, ascendiendo de esta forma la base imponible rectificada a 2.675.396 euros.

A este respecto, debemos tener en cuenta que a dicha base imponible le fue aplicada el tipo del 16% de IVA, ascendiendo el importe correspondiente al impuesto a 428.063,36 euros.

A mayor abundamiento, la emisión de la factura rectificativa se realiza al quedar sin efecto la operación gravada, relativa al anticipo realizado por **XX** a **ZZ** de 3.103.459,36 euros, ya que por el laudo arbitral de 26 de junio de 2013, la operación queda anulada al declarar que **ZZ** pague a **XX**, la mencionada cuantía.

Por otro lado, en cuanto al importe de la contraprestación pactada, 3.103.459,36 euros, debemos tener en cuenta que dicho importe es el declarado en el laudo arbitral como importe total que la sociedad **ZZ** debe satisfacer a **XX, S.A.**

En este sentido, el laudo arbitral menciona expresamente que la contraprestación total pactada asciende a 3.103.459,36 euros, importe que como no puede ser de otra forma, se corresponde con el importe que ha sido rectificado mediante la factura rectificativa emitida por esta parte el 30 de septiembre. En dicha factura se rectifican las dos facturas inicialmente emitidas por importe de 2.675.396,00 euros en concepto de base imponible y 428.063,36 euros por el Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido en su día.

B.- Cumplimiento de la factura rectificativa de las obligaciones formales reglamentariamente establecidas:

En este sentido, debemos remitirnos al Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se regulan las obligaciones de facturación, en concreto, en el artículo 15 se establece:

"2. Igualmente, será obligatoria la expedición de una factura rectificativa en los casos en que las cuotas impositivas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente o se hubieran producido las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley del Impuesto, dan lugar a la modificación de la base imponible (. . .).

3. La expedición de la factura rectificativa deberá efectuarse tan pronto como el obligado a expedirla tenga constancia de las circunstancias que, conforme a los apartados anteriores, obligan a su expedición, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto."

Por ello, el Reglamento de facturación se remite a la regulación contenida en el artículo 80 de la LIVA, para determinar cuándo se puede emitir una factura rectificativa.

Por lo tanto, la emisión de la factura como ocurre en nuestro caso, por darse las circunstancias establecidas en el artículo 80.Dos de la Ley del Impuesto, debe realizarse en cuanto el obligado, **ZZ.**, tenga constancia de las circunstancias determinantes para la emisión de la factura rectificativa, es decir, desde la publicación del Laudo arbitral.

Además de lo anterior, en el burofax remitido a esta parte en fecha 29 de octubre de 2013, **XX**, manifestaba que la factura rectificativa emitida por esta parte era también nula por considerar que no se había emitido conforme a los requisitos reglamentariamente establecidos.

En este sentido, debemos remitirnos a la regulación contenida en el reglamento de las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, en concreto a sus artículos 6 y 7, en los que se establece el contenido que las facturas y las facturas simplificadas deben tener.

(...)

Por todo lo anteriormente indicado, la factura rectificativa emitida por **ZZ** cumple todos los requisitos de contenido reglamentariamente establecidos, por lo que no procede decir que la misma es nula por adolecer de defectos de forma.

En conclusión, la factura rectificativa emitida por **ZZ** en fecha 30 de septiembre de 2013 es completamente válida, por cumplir tanto los requisitos legales de forma como los reglamentariamente establecidos de contenido. La factura rectificativa ha sido emitida al amparo del supuesto de modificación de la base imponible regulado en el artículo 80.Dos de la LIVA, por el cual se permite modificar la base imponible por resolución arbitral firme, como es el laudo arbitral publicado el día 26 de junio de 2013. Además la factura rectificativa emitida tal y como hemos desarrollado a lo largo del presente escrito, cumple todos los requisitos de contenido reglamentariamente establecidos.

Cuarto.-

El TEAR de Cataluña resolvió de forma acumulada las reclamaciones planteadas, pronunciándose sobre la procedencia de la última factura rectificativa, pues la primera fue anulada por la propia emisora. Estimaóen parte las pretensiones de la reclamante, confirmando la obligación de emitir factura rectificativa, disponiendo a la vez la procedencia de la anulación de la factura inicialmente emitida al objeto de que se expdiese una nueva factura con cumplimiento de los requisitos formales previstos reglamentariamente.

Quinto.-

No conforme con lo resuelto en primera instancia, en lo que a la desestimación se refiere, la entidad reclamante, **XX**, interpuso, el 26 de mayo de 2016 recurso de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central, reproduciendo, en esencia, lo alegado en primera instancia, alegando, en síntesis, lo siguiente:

* Que permitir la emisión de la factura rectificativa, además de ir contra la norma, la cual exige el reintegro de la cantidad repercutida en exceso a la otra parte, resulta totalmente injusto, por cuanto a **ZZ**, (emisora de la factura) se le permite minorar el IVA repercutido, mientras que a **XX** (la receptora de la factura) se le obliga a ingresar un IVA por igual importe, que no ha sido reintegrado y que en su día se satisfizo.

* Que la emisora de la factura rectificativa pretende poderse beneficiar del derecho de deducción o minoración que permite la normativa legal vigente para las cuotas de IVA repercutidas, sin la voluntad, al menos hasta la fecha, de reintegrar las cantidades debidas a **XX**.

* Que la propia dicción legal, así como el principio de neutralidad, base esencial de nuestra imposición indirecta, como así ha señalado en numerosas ocasiones la jurisprudencia estatal y europea, exige la obligación de reintegrar el importe de las cuotas repercutidas en exceso, y la única forma de dar estricto cumplimiento a ello es permitir la emisión de la factura única y exclusivamente cuando se haya cumplido con la obligación de reintegrar el importe de las cuotas inicialmente repercutidas a quien las soportó. Lo contrario supone dejar en manos de quien está obligado a rectificar la factura el mismísimo principio de neutralidad, pues ningún control de la Administración Tributaria puede ya vigilar el cumplimiento de la obligación de reintegrar el importe debido que impone la norma.

* Subsidiariamente, manifiesta que, de no atenderse lo anterior, se proceda, por parte de la AEAT, a la suspensión de la minoración del IVA repercutido que pueda proceder a favor de **ZZ** como consecuencia de incluir la factura en la pertinente autoliquidación, con la obligación de dar traslado a esta parte recurrente, como interesado, al efecto de que pueda solicitar la devolución del ingreso indebido por haber sido quién lo soportó en su día.

Por otro lado, la parte recurrida, **ZZ** a la que se pone de manifiesto el recurso de alzada, reproduce las alegaciones formuladas en primera instancia, insistiendo en que la normativa no exige la devolución de las cuotas repercutidas en exceso como requisito previo a la emisión de la factura rectificativa y manifiesta y adjunta nueva factura rectificativa en la que se subsanan los errores formales advertidos por el Tribunal de instancia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.-

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.-

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si es ajustada a derecho la resolución dictada en primera instancia por el TEAR de Cataluña en lo que se refiere a la procedencia de emitir factura la rectificativa objeto de controversia.

Tercero.-

En el presente supuesto no son cuestiones controvertidas las siguientes:

a) Que los aquí reclamantes pactaron un contrato de compraventa que dio lugar, entre otras obligaciones, a sendos pagos anticipados por importe total de 2.675.396,00 euros más el 16% IVA (428.063,36 euros), arrojando un total de 3.103.459,39 euros.

b) Que dichos importes fueron debidamente abonados. Así se indica en el contrato:

"En cuanto a dos millones de euros (2.000.000,00 euros), más su correspondiente IVA al tipo vigente del 16%, en este acto, mediante cheque que queda reproducido mediante fotocopia y unida como anexo 7 sirviendo este documento como el más eficaz recibo. En cuanto a seiscientos setenta y cinco mil trescientos noventa y seis euros (675.396,00 euros), más su correspondiente IVA al tipo vigente del 16%, mediante pagaré por dicho importe y vencimiento 30 de diciembre de 2007, que se reproduce mediante fotocopia unida al presente contrato como anexo 8, sirviendo este documento como justificante de la entrega del mencionado pagaré".

c) Que la operación que dio lugar al pago de dichas cantidades fue objeto de resolución en fecha 19 de junio de 2008, pactándose entre las partes la devolución de los importes abonados en la forma convenida.

d) Que la devolución mencionada fue objeto de controversia, por lo que se acudió al arbitraje, en un primer procedimiento cuyo laudo fue anulado y en uno segundo cuyo laudo se hizo firme y cuyo devenir no le es conocido a este Tribunal. Este último laudo declaró, en fecha 26 de junio de 2013, lo siguiente:

"Declaro que **ZZ S.A.** está obligada a abonar a **XX S.A.**, la suma de tres millones ciento tres mil cuatrocientos cincuenta y nueve euros con treinta y seis céntimos (3.103.459,36 euros), antes de que termine el día 3 de febrero de 2014 (. . .)."

e) Que en fecha 21 de enero de 2012, **ZZ** emitió una factura rectificativa que dio lugar a la primera reclamación mencionada en los antecedentes de hecho y que fue anulada por la propia entidad al considerar que no procedía la misma al no ser el laudo firme.

f) Que en fecha 30 de septiembre de 2013, y como consecuencia del segundo laudo arbitral firme, **ZZ** procedió a la emisión de factura rectificativa, objeto de la segunda reclamación mencionada en los antecedentes de hecho, por la que se procedía a la rectificación de las facturas inicialmente emitidas y satisfechas por **XX**. La base imponible ascendía a 2.675.396,00 euros y el Impuesto sobre el Valor Añadido ascendía a 428.063,36 euros.

Cuarto.-

Este Tribunal no se pronunciará, por no ser esta una cuestión planteada y entender que no es objeto de controversia, sobre el procedimiento de rectificación que procede y considerando, por tanto, que de acuerdo con

los antecedentes señalados procede la rectificación de las cuotas repercutidas conforme a lo previsto en el artículo 89.Cinco. b) de la Ley del IVA. Y ello es así porque, tratándose de una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas por resolución de contrato, la cuota no constituye un ingreso indebido, puesto que inicialmente la cuota fue correcta y debidamente repercutida.

No obstante, 'sí considera conveniente abordar una cuestión a la que no se ha referido el Tribunal de instancia, y ello porque de las manifestaciones de las partes se deriva una errónea apreciación en relación con el momento a partir del cual ha de computarse el plazo señalado para proceder a la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas.

Respecto a la modificación de la base imponible, el artículo 90 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del IVA, dispone lo siguiente:

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 su parte, la normativa española señala, en relación con esta cuestión, en el artículo 80.Dos de la Ley del IVA, lo siguiente:

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.

Finalmente, el artículo 89, en su redacción vigente a la fecha en que se produjeron los hechos controvertidos, se refiere a la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas, ello en los siguientes términos:

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.

(...)

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.

El Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA), aprobado por el Real Decreto 1624/1992, señala en su artículo 24 (en su redacción vigente en 2008) lo siguiente:

1. En los casos a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto, el sujeto pasivo estará obligado a expedir y remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura 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.

La remisión al Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación se realiza desde 2013 al Reglamento sobre obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012.

Dicho artículo del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación señala:

3. La expedición de la factura rectificativa deberá efectuarse tan pronto como el obligado a expedirla tenga constancia de las circunstancias que, conforme a los apartados anteriores, obligan a su expedición, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto.

De acuerdo con la normativa señalada anteriormente, y dado que en el presente supuesto la rectificación vine motivada por una de las circunstancias previstas en el artículo 80 de la Ley del IVA, en particular la resolución de la operación de que dio lugar a las cuotas inicialmente repercutidas, el plazo para rectificar es de cuatro años a contar desde que se produjeron las circunstancias previstas en el referido artículo 80.

No cabe plantearse que el plazo para rectificar, esto es, para emitir la correspondiente factura, sea de un año, previsto en el propio artículo 89.Cinco b) de la Ley del IVA . Sobre esta cuestión se ha pronunciado el Tribunal Supremo, en su sentencia de 5 de febrero de 2018, dictada en casación (recurso 646/2017), señalando lo siguiente:

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

En el presente caso, la circunstancia que motiva la modificación de la base imponible, y consecuente rectificación de las cuotas repercutidas, es la resolución de la operación, que tuvo lugar el 19 de junio de 2008, por acuerdo entre las partes o bien, como reza el apartado Dos del artículo 80 "con arreglo a Derecho o a los usos de comercio". En el caso que nos ocupa, lo que se somete a arbitraje no es la resolución del contrato o de la operación, sino la obligación de restitución de las cantidades abonadas y el plazo para obtener el referido reintegro. Por tanto, no es determinante la firmeza del laudo referido para que se inicie el cómputo del plazo previsto para proceder a la rectificación de la factura.

En consecuencia, el plazo para ello es de cuatro años a contar desde el 19 de junio de 2008, que es cuando tuvo lugar la resolución.

Debe tenerse en cuenta que este plazo de cuatro años señalado para rectificación de las cuotas repercutidas se interrumpe por cualquier actuación tendente al ejercicio del referido derecho.

De acuerdo con los antecedentes de hecho señalados, el 21 de enero de 2012 se emitió factura rectificativa (posteriormente dejada sin efecto por la propia emisora) y el 15 de febrero de 2012 se interpuso por la destinataria de la misma reclamación económico administrativa referente precisamente a la obligación de rectificar facturas en actuaciones entre particulares. Ambas actuaciones interrumpen el plazo de prescripción señalado, iniciándose de nuevo el cómputo del plazo de cuatro años de prescripción.

Así, a la fecha en la que se emite la factura rectificativa respecto a la que ha de pronunciarse este Tribunal, esto es, 30 de septiembre de 2013, no ha prescrito el derecho a rectificar.

Quinto.-

Sentado lo anterior, procede resolver sobre las cuestiones controvertidas que ofrece el expediente.

Como se ha puesto de manifiesto en los antecedentes de hecho señalados, las cuestiones controvertidas que se planteaban inicialmente, pueden resumirse en:

- * Si la factura rectificativa reúne los requisitos formales exigidos por la normativa.
- * Si procede la emisión de factura rectificativa sin haber procedido la emisora, con carácter previo, al reintegro de las cantidades repercutidas e exceso.

Sexto.-

En cuanto a los requisitos formales de la factura rectificativa emitida, señaló el Tribunal de instancia que la misma no se ajustaba a lo dispuesto en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (RD 1619/2012), por no contener la misma los datos identificativos (número de serie y fecha) de las facturas rectificadas, lo que motivó la estimación parcial de las pretensiones del reclamante.

Con ocasión de las alegaciones formuladas en alzada, la parte recurrida, **ZZ, SA** manifiesta la emisión de factura rectificativa en que se subsanan los errores advertidos. Comprobado este extremo por este Tribunal (al figurar la nueva factura en el expediente), el mismo aprecia que se han subsanado los errores señalados y estima que la factura reúne los requisitos formales exigidos al respecto.

Séptimo.-

Por lo que se refiere a la segunda de las cuestiones planteadas, esto es, si procede la emisión de la factura rectificativa sin haberse procedido con carácter previo, por parte de la emisora, al reintegro de las cantidades repercutidas en exceso, como ya señaló el Tribunal de instancia "la entidad **ZZ S.A.**, actuó correctamente al expedir la factura rectificativa, una vez conocido el laudo arbitral que le obligaba a reintegrar los pagos anticipados a la aquí reclamante. Esta obligación es independiente del efectivo reintegro de las cantidades debidas. En otras palabras, si bien es deber del emisor, **ZZ S.A.**, reintegrar el importe de las cuotas repercutidas a **XX S.A.**, su omisión no es impeditiva de la obligación de emitir factura ni supone su nulidad o anulabilidad".

Es doctrina reiterada de este Tribunal, que en los supuestos de rectificación por minoración de cuotas repercutidas, conforme a lo previsto en el artículo 89.Cinco b) de la Ley del IVA, que exige el reintegro de las cuotas al destinatario de la operación, el ejercicio del mencionado derecho de reintegro por parte del destinatario no es, como tal, una cuestión de naturaleza tributaria.

En este sentido se ha manifestado en su resolución de 21 de mayo de 2015 (R.G 6076/2013), que reitera lo ya dispuesto por este TEAC anteriormente y que señala lo siguiente (el subrayado es nuestro):

Sobre esta cuestión, 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 exigirse al 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 la destinataria es rectificar el IVA soportado deducido al amparo del artículo 114, ambos de la Ley del IVA, precepto este que no exige que el que repercute 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 la entidad en 2011 al resolverse la operación.

Es cierto que la entidad que repercute tiene que reintegrar a a quien soportó la repercusión 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.

Lo señalado ha sido confirmado por la Audiencia Nacional en su sentencia de 22 de enero de 2018 que desestima el recurso contencioso administrativo número 560/2015 interpuesto contra la resolución anteriormente mencionada.

De acuerdo con lo anterior, la efectividad del reintegro al que hace referencia la Ley del IVA no es requisito para que proceda la emisión de la factura rectificativa. En efecto, en el presente caso, la recurrente, destinataria de la factura, acude al arbitraje con objeto de que dicho reintegro se haga efectivo, ya que es esta, precisamente, la petición que se efectúa, esto es, que se "determine el plazo de la obligación de pago establecida en el contrato suscrito entre la demandante y la demandada en fecha 19 de junio de 2008". E igualmente, en las alegaciones formuladas en primera instancia, reproducidas en los antecedentes de hecho, señala: "como hemos dicho, al no haberse realizado hasta la fecha el pago, que tampoco se espera en un futuro próximo, a cuyo efecto se va a proceder a la pertinente demanda ejecutiva del Laudo arbitral firme, (...)".

De acuerdo con lo anterior, la emisión de la factura rectificativa se ha efectuado en plazo y reúne los requisitos legales exigidos para proceder a la rectificación de las cuotas repercutidas en exceso.

Finalmente, quiere señalar este Tribunal, que lo que se resuelve en el presente recurso de alzada se circunscribe a la cuestión de la modificación de la base imponible y de la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas conforme a lo previsto en el artículo 80.Dos y 89 de la Ley del IVA. Al tratarse de una reclamación por actuaciones entre particulares, este Tribunal desconoce cómo se ha llevado a cabo la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo emisor de la factura y del receptor de la misma que habría de rectificar las cuotas inicialmente soportadas.

Así, en el momento de comprobar la regularización que trae causa de la referida rectificación de cuotas repercutidas señalada y objeto del presente recurso, la Administración habría de tener en cuenta el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 89.Cinco.b) de la Ley del IVA, referido a la rectificación y regularización de las cuotas repercutidas, en particular, el efectivo reintegro de las cantidades respectivas, al que la misma disposición obliga, y en el artículo 114 de la Ley del IVA, relativo a la rectificación de deducciones en sede del destinatario.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.
Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.