

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078586

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de julio de 2020

Sala 2.^a

R.G. 5806/2017

SUMARIO:

IVA. Repercusión. Rectificación. *Intereses de demora reclamados a la Administración por quien soportó IVA que el proveedor había repercutido improcedentemente.* Es doctrina reiterada que en los supuestos de rectificación por minoración de cuotas repercutidas, conforme a lo previsto en el art. 89.Cinco b) de la Ley 37/1992 (Ley 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 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 contribuyente en el presente caso. Al quedar la operación sin efecto, modificó la base imponible tal y como establece el art. 80.Dos de la Ley 37/1992 (Ley 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 art. 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 contribuyente, 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 contribuyente, deberá exigírle el destinatario por los procedimientos legales establecidos para ello.

Así, cuando deban rectificarse las cuotas de IVA repercutidas en exceso por el procedimiento previsto en el art. 89.Cinco b) de la Ley 37/1992 (Ley IVA), el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas de IVA repercutidas en exceso. Dicho sujeto pasivo deberá abonar, en caso de demora en el cumplimiento de su obligación, los posibles intereses 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 susceptible de reclamación en esta vía económico-administrativa. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 80, 89 y 115.

RD 520/2005 (RGRVA), art. 14.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 31 y 125.

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 por el Tribunal Económico Administrativo Regional del Principado de Asturias, por la que se desestima la reclamación nº 52/00246/2015, que confirma el acuerdo dictado por la Delegación de la AEAT, que deniega la devolución de ingresos indebidos por el Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos de julio y agosto del ejercicio 2008.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El 28 de abril de 2009, el interesado presentó solicitud de devolución de cuotas de IVA soportadas indebidamente por importe de 769.295,50 euros. El obligado tributario manifestó haber adquirido dos inmuebles el 28 de abril de 2008, soportando el correspondiente IVA. No obstante, dichas entregas estaban exentas por el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992, no pudiendo la entidad adquirente renunciar a la exención pues, al aplicar en 2008 una prorrata del 89%, no era sujeto pasivo que tuviese derecho a la deducción total del impuesto soportado, como exigía la normativa aplicable en aquel momento. El interesado consideró que había soportado un IVA indebidamente repercutido y, por lo tanto, no deducible, por lo que solicitó la devolución de dichas cantidades repercutidas indebidamente.

El 19 de marzo de 2015, la oficina gestora dictó resolución, estimando parcialmente al reconocer el derecho a la devolución de ingresos indebidos en el importe que resultó de aplicar a las cuotas soportadas por la adquisición de los inmuebles en cuestión (769.295,49 euros), el porcentaje que no hubiera sido deducible (11%), importe que ascendió a 84.622,50 euros. En consecuencia, se practicó la rectificación de las autoliquidaciones por IVA presentadas por YW SA en los períodos de liquidación 7 y 8 de 2008, reconociendo el derecho a la devolución por importe de 13.655,17 euros a favor de la entidad destinataria por el periodo 7 de 2008 y de 70.967,33 euros por el periodo 8 de 2008.

La Administración señaló que para el resto de las cuotas repercutidas en dichas entregas, procedía aplicar el procedimiento establecido en el artículo 89.cinco.b) de la Ley del IVA, siendo la parte vendedora la que había de rectificar la indebida repercusión del IVA.

Segundo.

Frente a dicho acuerdo, el interesado interpuso reclamación económico administrativa número 52/246/2015, la cual fue desestimada en primera instancia por el TEAR de Asturias.

Contra la resolución del TEAR, notificada el día 14 de junio de 2017, el interesado interpuso el presente recurso el 10 de julio de 2017 alegando, en síntesis, que: "con fecha junio de 2015 se ordena el pago a la entidad YW SA, de las cuotas de IVA que nos ocupan, repercutidas indebidamente. A su vez, la citada entidad, nos ha reintegrado el importe de las cuotas repercutidas en exceso, pero queda pendiente el reintegro, a esta parte, de los intereses de demora. Obligación que, estimamos, recae en la AT con base en lo dispuesto en el art. 89.5.a) de la LIVA y demás disposiciones concordantes."

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:

determinar si la resolución dictada por el TEAR es ajustada a derecho.

Tercero.

La rectificación de las cuotas impositivas de IVA repercutidas se regula en el artículo 89 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, Ley del IVA en lo sucesivo, señalando en particular su apartado Cinco que cuando su 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 procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el art. 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo

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 otro lado, el artículo 14.2.c) del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, dispone que está legitimada para solicitar la devolución de ingresos indebidos:

«c) La persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades. No obstante, únicamente procederá la devolución cuando concurren los siguientes requisitos:(...)

4.º Que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. En el caso de que el derecho a la deducción fuera parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiese resultado deducible.»

En el presente caso, la reclamante ha obtenido de la Administración una devolución de ingresos indebidos de 84.622,50 euros en aplicación del artículo 89.cinco.a) de la Ley del IVA. Por el contrario, dado que en el 2008 fue aplicada una prorrata del 89%, el resto de cuotas soportadas debían de ser reintegradas por el vendedor a la reclamante, de conformidad con el artículo 89.cinco.b) de la misma Ley.

En fecha 5 de mayo de 2015, la entidad **YW SA** presentó escrito impugnando la autoliquidación de IVA correspondiente al cuarto trimestre de 2009, en virtud de y de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 89.cinco.b) de la Ley 37/1992, solicitando la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas más los correspondientes intereses de demora. El vendedor acompañó a su solicitud las facturas de fecha 4 de abril de 2009, rectificativas de las facturas de fecha 2 de julio de 2008 y 28 de agosto de 2008, minorando en su totalidad las bases imponibles y cuotas de IVA repercutidas inicialmente.

El día 9 de junio de 2015 la Administración acordó lo siguiente: "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 hubieran 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. En el presente caso, la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas fue efectuada en el momento en que se advirtió la causa de la incorrecta determinación de las mismas (04-04-2009), coincidiendo con la presentación de las autoliquidaciones del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, no habiendo transcurrido en ese momento cuatro años desde que se devengó el impuesto correspondiente a las operaciones objeto de rectificación.

Procede acceder a la rectificación de la autoliquidación presentada por la entidad reclamante, en concepto de IVA (modelo 303) correspondiente al cuarto trimestre de 2009, minorando las cuotas de IVA rectificadas por el procedimiento establecido en la letra b) del tercer párrafo del artículo 89.cinco de la Ley del IVA, dado que el sujeto pasivo acredita la rectificación de las cuotas de IVA erróneas con la emisión de las reglamentarias facturas rectificativas en el momento de advertirse el error cometido (04-04-2009), pudiendo optar por incluir la minoración en el período de liquidación correspondiente al segundo trimestre de 2009 o en los sucesivos hasta el plazo de un año.

Del total de bases y cuotas rectificadas (4.808.096,85 euros y 769.295,49 euros respectivamente) únicamente procede minorar un importe de bases imponibles de 4.279.206,20 euros y un importe de cuotas

devengadas (al 16%) de 684.672,99 euros, dado que el resto ya ha sido minorado y devuelto por impugnación de los períodos 07/2008 y 08/2008 interpuesta por la entidad **XZ SL**. En ejecución de esta resolución procede:

Dictar nuevo acto administrativo de liquidación del que resulta una cantidad a devolver de 663.003,50 euros.

No procede el abono de intereses de demora sobre el importe resultante a devolver derivado de la liquidación trimestral del Impuesto (663.003,50 euros) al no haber transcurrido el plazo de seis meses contados desde la solicitud de devolución (artículo 115.Tres de la Ley de IVA y artículos 31.2 y 125 de LGT)."

La reclamante admite en sus alegaciones que la vendedora le ha restituido el importe que le debía; sin embargo, considera que la Administración le debe pagar los intereses por la demora sufrida entre 2009, fecha en la que solicitó la devolución y la fecha del cobro en 2015.

Cuarto.

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:

"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 exigirle el destinatario por los procedimientos legales establecidos para ello".

Así, cuando deban rectificarse las cuotas de IVA repercutidas en exceso por el procedimiento previsto en el artículo 89.Cinco.b) de la Ley del IVA, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas de IVA repercutidas en exceso. Dicho sujeto pasivo deberá abonar, en caso de demora en el cumplimiento de su obligación, los posibles intereses 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 susceptible de reclamación en esta vía económico-administrativa.

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.