

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081904

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de abril de 2021

Sala 2.^a

R.G. 4707/2018

SUMARIO:

IVA. Modificación de la base imponible. Créditos incobrables. Ineficacia de la operación. Falta de recepción de la factura rectificativa. Deber de rectificar la deducción originalmente practicada. En el presente caso, nos encontramos con la resolución de un contrato de compraventa, operación gravada en su día por el IVA, de manera que al quedar la operación parcialmente sin efecto, el sujeto pasivo de la operación debió rectificar las cuotas repercutidas de acuerdo con el art. 89 de la Ley y el destinatario, al tratarse de una minoración de las cuotas inicialmente soportadas, debe rectificar las deducciones en su día practicadas, cosa que el reclamante no ha hecho y es el motivo de regularización por parte de la Inspección.

Teniendo en cuenta que no se acredita en el expediente remitido por la Administración la expedición de una factura rectificativa por el sujeto pasivo de la operación tras operarse la rescisión o anulación de la misma, debe por tanto concretarse si en el caso que medie actuación administrativa y la regularización suponga una minoración de las cuotas inicialmente deducidas, como consecuencia de una modificación en la base imponible, se hace necesario el cumplimiento de los requisitos previstos en el art. 80.Siete de la Ley 37/1992 (Ley IVA) a que se refiere el art. 114, en concreto, «que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas».

Conforme al art. 80.Siete de la Ley del IVA en los casos de modificación de la base imponible recogidos en el precepto está condicionada al cumplimiento de los requisitos que reglamentariamente se establezcan; entre los que se encuentra la obligación del sujeto pasivo de expedir y remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida. De esta forma la disminución de la base imponible o, en su caso, el aumento de las cuotas que deba deducir el destinatario de la operación, están condicionadas a la expedición y remisión del documento que rectifique al anteriormente expedido. Esta nueva factura servirá al destinatario de la operación para rectificar las cuotas de IVA soportado.

Ahora bien, en el presente caso, la rectificación de las deducciones, que supone una minoración de las cuotas inicialmente deducidas, por una causa prevista en el art. 80.Dos de la Ley del IVA, en concreto, resolución parcial de un contrato de compraventa, se ha puesto de manifiesto por parte de la Administración tributaria. Inexistentes las operaciones, no procede deducción alguna en concepto de IVA soportado. Dicho esto, el Tribunal no encuentra razón que justifique una interpretación distinta para el caso de las operaciones que cesan en sus efectos. Efectivamente, si la rectificación y regularización del derecho a la deducción tiene como propósito la mejor adecuación de las cuotas soportadas al destino último, real y efectivo, de los bienes y servicios por los que se soportó el Impuesto, parece lo propio que ante una operación que deviene inexistente se prescriba el tratamiento, en cuanto al derecho a la deducción, que el que se indica para las transacciones que nunca existieron.

Señalado lo anterior, se plantea la cuestión de la incidencia que la conducta de quien repercutió el IVA que, en su día se dedujo, puede tener en la necesaria rectificación. Si el reintegro de las cantidades inicialmente satisfechas en concepto de IVA es independiente de la obligación de rectificación que incumbe al destinatario de las operaciones, otro tanto cabe decir de la recepción de la factura rectificativa por medio de la cual se opera la rectificación de la repercusión, de la que debería traer causa dicho reintegro.

Debe entenderse lo anterior referido a una situación, como es la que nos ocupa, en la que no puede negar el obligado a la rectificación su conocimiento del cese en los efectos de la operación, consecuencia de la resolución contractual, salvaguardándose de este modo el principio de seguridad jurídica, garante del conocimiento, por parte de los obligados tributarios, del curso de acción que se espera de ellos. Resuelto el contrato, pues, y conocida la fecha de la resolución, viniendo todo ello debidamente acreditado, hubo el reclamante de rectificar la deducción del IVA soportado devenido improcedente, y ello por referencia al periodo de liquidación en el que se operase el cese en los efectos de la operación.

No debe confundirse lo anterior con otras situaciones, en las que la rectificación de la repercusión del tributo únicamente puede ser conocida por los destinatarios de las operaciones por medio de la remisión, por parte del proveedor de los bienes y servicios a que se refieran, de la correspondiente factura rectificativa. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 80, 89 y 114.
RD 1624/1992 (Rgto IVA), art. 24.
RD 1496/2003 (Obligaciones de facturación), art. 13.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 26 y 150.

Tribunal Económico-Administrativo Central
SALA SEGUNDA
FECHA: 20 de abril de 2021

PROCEDIMIENTO: 00-04707-2018
CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA
NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL
RECLAMANTE: XZ SL - NIF ...
REPRESENTANTE: ...
DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra acuerdo de liquidación dictado el 27 de julio de 2018 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), con relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2001.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 11/09/2018 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 06/09/2018 contra acuerdo de liquidación dictado el 27 de julio de 2018 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), con relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2001.

Segundo.

Con fecha 3 de diciembre de 2002 se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación con relación al obligado tributario XZ SL con relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2001.

Las actuaciones tuvieron alcance parcial, limitadas a la comprobación del mencionado período y concepto tributario de acuerdo con el artículo 11.4 del Reglamento General de Inspección de los Tributos (en adelante, RGIT), aprobado por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril. Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación se formalizó con fecha 19 de abril de 2018, acta de disconformidad modelo: A02 con número de referencia: De la liquidación propuesta en el acta resultó una deuda de 675.352,44 euros, incluidos interes de demora de 316.210,74 euros.

Con fecha 27 de julio de 2018 la Administración tributaria dictó Acuerdo de Liquidación, que confirmaba en todos los extremos la anterior propuesta. Dicho acuerdo fue notificado al interesado el día 6 de agosto de 2018. De la motivación del Acta de disconformidad, del preceptivo informe ampliatorio y del Acuerdo de liquidación, se deducen los siguientes extremos:

- Estas actuaciones por el IVA del 2001 se reanudaron tras conocerse la Sentencia ... del Juzgado de la Penal nº1 de ... que absolvió al acusado del presunto delito contra la Hacienda Pública al no haber ingresado la cantidad de 273.139,37 euros que correspondía en la autoliquidación correspondiente al Cuarto Trimestre del 2001.

- Según se recoge en la mencionada Sentencia, que figura en el expediente y a la cual nos remitimos, en el año 1999 el obligado tributario (XZ SL) compro unas fincas a la sociedad TW SL con un IVA soportado de 633.140,53 euros que se dedujo en sus declaraciones por el IVA de aquel año. Mas adelante con fecha 20 de marzo del 2001 se anuló o resolvió aquella compraventa pero XZ SL no procedió a minorar aquellas cuotas de IVA que se habían deducido en 1999 y que originaban un importante saldo "a compensar" de 360.001,16 euros que figuraba en su declaración por el cuarto trimestre del 2001. En definitiva, la Inspección entendió que tenía que haber rectificado aquel IVA en el 2001 y al no hacerlo habría supuesto una falta de ingreso en la declaración del 4T del 2001 por importe de 273.139,37 euros que era la cuota presuntamente defraudada resultante después de compensar los saldos que arrastraba a su favor.

- Según la sentencia, una vez iniciado el procedimiento penal la sociedad regularizó aquellas cantidades al incrementar la cuota de IVA a pagar en aquellos 633.140,53 euros (declaradas como una menor cuota de IVA

deducible dentro de la casilla 23 de la declaración de octubre del 2007 y que determinó un ingreso efectivo de 1.131.283,73 euros con fecha 20-11-2007 tras compensar los saldos a su favor que seguía arrastrando). Además de aquel ingreso extemporáneo por IVA también tuvo que consignar en el Juzgado en el año 2009 otros 364.000 euros que no se consideran ni intervienen en esta propuesta de liquidación. Como dice la Sentencia, *"aquellos hechos han quedado acreditados, son indiscutibles por las partes y así consta en autos documentalmente probado."*

- Por otra parte, en el procedimiento ahora analizado, la interesada aportó copia de las declaraciones de IVA antes mencionadas y declaró que tras el ingreso extemporáneo efectuado el 20-11-2007 en su autoliquidación de octubre del 2007 había presentado ante la Administración de ... una solicitud de devolución de aquel ingreso extemporáneo más sus correspondientes intereses de demora al entender que no procedía. La entidad ahora recurrente señalaba que aquella solicitud de devolución se presentó *"ad cautelum"* para evitar la prescripción del derecho a la devolución si llegaban a ganar el procedimiento penal que entonces seguía su curso y aportó un documento de la Administración de ... de fecha 21-12-2011, que se incorpora al expediente, por el que el Administrador denegó aquella devolución al estar pendiente de sentencia firme.

- La Inspección en el acuerdo de liquidación ahora recurrido señala que *"a tenor de la Sentencia, al parecer la entidad interesada no cuestionó el importe de la cuota resultante de 273.139,37 euros que le reclamaba la Inspección sino que basó toda su defensa en entender que la rectificación de los 633.140 euros de IVA que se había deducido en 1999 no debería hacerla en el 2001 al anularse la compraventa de inmuebles a TW SL sino cuando recibiera la "factura rectificativa" que debió expedirle TW SL según lo previsto en la Ley del impuesto pero que no pudo conseguir "porque dicha mercantil había desaparecido". Tras la correspondiente discusión jurídico-tributaria en el juicio penal finalmente el Juzgado absolvió al acusado al entender "que no existe prueba suficiente de que fuese el ánimo defraudatorio el que presidió la acción del acusado".... Pero también dejó claro la sentencia que " Y ello con independencia de lo que en sede administrativa pueda resultar de su conducta..."*

- La Inspección entendió que la rectificación del IVA deducido por Laneman SL debió hacerse en el 2001 lo que hubiera supuesto la falta de ingreso de los 273.139 euros en el cuarto trimestre del 2001. Asimismo, consideró en relación con la petición de devolución de lo ingresado en el 4T del 2007, que no existe ningún *"ingreso indebido"* que haya que devolverle ahora pues, como señala la sentencia, lo que ingresó de más en el 2007 no es sino el resultado de la regularización extemporánea de la cantidad de 633.140,53 euros del IVA que se había deducido en 1999 y debió rectificar en 2001 al resolverse la compraventa.

- Además, en base a estos hechos, la Inspección sólo liquidó intereses de demora al aplicarse la regularización de las cantidades que resultaban en el Cuarto trimestre del 2001.

Tercero.

Disconforme la interesada con el anterior acuerdo, promovió ante este Tribunal Central la presente reclamación económica administrativa, que fue tramitada con el siguiente número RG: 4707-18. Puesto de manifiesto el expediente, la obligada tributaria con fecha 17 de octubre de 2019 presentó escrito, en el que en síntesis, alegaba su correcta actuación por no disponer de la factura rectificativa exigida por el legislador. Así, la interesada señala que la resolución de la compraventa realizada entre Lannamen y TW supone una modificación de la base imponible de las reguladas en el artículo 80.dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que conlleva la emisión por parte del vendedor de la preceptiva factura rectificativa en el plazo de un año desde la resolución de la compraventa según se estipula en el artículo 89.5 de la Ley del IVA así como en las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos. Una vez recibida la factura por el comprador, este deberá regularizar la deducción que en su día practicó, en función de lo regulado en el artículo 114.dos de la citada Ley. Además, añade la recurrente que el argumento esgrimido por la inspección al remitirse al artículo de la Ley del VA entonces en vigor, ignora deliberadamente que la posibilidad a que se refiere dicho artículo de imponer reclamación es volitiva, es decir, se ofrece la posibilidad, pero en ningún caso se impone la obligación de interponer la reclamación. Si existe la obligación, en este caso por parte de TW, de emitir la correspondiente factura, y es exclusivamente a TW a quien debe exigirse la responsabilidad correspondiente.

En segundo lugar, la interesada señala en relación con el cálculo de los intereses de demora, que conforme al criterio mantenido por la inspección de considerar que la ley aplicable, una vez reanudada las actuaciones, era la Ley 58/2003, General Tributaria, en su versión hasta el 12 de octubre de 2015, se debió aplicar el artículo 150.3 de la citada Ley 58/2003, que establecía:

"3. El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento."

Y por su parte, el apartado 1º del artículo 150 de la Ley 58/2003 señalaba:

"Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley."

La interesada recuerda ante este Tribunal que la inspección, en el fundamento de derecho segundo del acuerdo de liquidación en la página 12/18, último párrafo, dice textualmente

"Dado que el procedimiento inspector se inició el 3/12/2002, en ausencia de interrupción, las actuaciones deberían haber finalizado antes del 2/12/2003. No consta que se haya ampliado el plazo de duración del procedimiento. No hubo dilaciones en el procedimiento. Ello significa que cuando se remitió el expediente al Ministerio Fiscal, el 29/01/2004, ya había vencido el plazo de 12 meses del procedimiento inspector previsto en el artículo 29 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Habrá que estar entonces a las consecuencias que dicho incumplimiento tiene según la normativa en vigor cuando el incumplimiento se produjo."

Queda probado que la inspección ha incumplido el plazo establecido en el artículo 150.1 de la LGT, pero sin embargo, no aplica el apartado 3º del referido artículo 150 al alcular los intereses de demora.

La interesada señala que la Inspección calcula los intereses de demora, apoyándose en los artículos que le conviene, sin tener en cuenta las demás disposiciones que son favorables a **XZ**, concluyendo que *"conforme a lo dispuesto por el artículo 150.3 de la LGT 58/2003 vigente antes de la reforma realizada por la Ley 34/2015 así como por el apartado 4º del artículo 26 de la misma Ley, al incumplirse el plazo del procedimiento de inspección, los intereses de demora que debe liquidar esta Dependencia Regional de Inspección deben ir desde el 21/04/2001 (en el caso de que el importe de la cuota tributaria se confirme en los términos del Acta) hasta la fecha del incumpliendo, es decir, hasta el 2 de diciembre de 2003."*

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.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho o no del acuerdo impugnado.

Tercero.

La primera cuestión a analizar consiste en determinar si la regularización practicada por la Inspección de que las cuotas de IVA soportado correspondientes a la operación que se anuló el 20 de marzo de 2011, por importe de 633.140,53, se debió rectificar en el primer trimestre de 2001, practicando un ajuste positivo por dicho importe, se ajusta a derecho.

El artículo 114 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, vigente en los periodos objeto de comprobación, establecía que:

"Uno. Los sujetos pasivos, cuando no haya mediado requerimiento previo, podrán rectificar las deducciones practicadas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o el importe de las cuotas soportadas haya sido objeto de rectificación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 89 de esta Ley.

La rectificación de las deducciones será obligatoria cuando implique una minoración del importe inicialmente deducido.

Dos. La rectificación de deducciones originada por la previa rectificación del importe de las cuotas inicialmente soportadas se efectuará de la siguiente forma:

1.º Cuando la rectificación determine un incremento del importe de las cuotas inicialmente deducidas, podrá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente repercutidas, o bien en las declaraciones-liquidaciones siguientes, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años desde el devengo de la operación o, en su caso, desde la fecha en que se hayan producido las circunstancias que determinan la modificación de la base imponible de la operación. (...)

2.º Cuando la rectificación determine una minoración del importe de las cuotas inicialmente deducidas, 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, cuando la rectificación tenga su origen en un error fundado de derecho o en las causas del artículo 80 de esta Ley, éste deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas."

El artículo 80 de la Ley 37/1992, reguladora del IVA determina los supuestos en los que procede la rectificación de la base imponible, fijando el apartado dos que la base imponible se modificará en la cuantía que corresponda cuando, entre otras circunstancias, con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas. Esto es, quedan incluidos aquí aquellos supuestos en que las partes de la operación gravada previamente resuelven total o parcialmente la operación, anulándola en la misma proporción, que es el supuesto que se examina en esta reclamación.

Por su parte, el artículo 89.uno establece que:

"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".

En el presente caso, nos encontramos con la resolución de un contrato de compraventa, operación gravada en su día por el impuesto, de manera que al quedar la operación parcialmente sin efecto, el sujeto pasivo de la operación debió rectificar las cuotas repercutidas de acuerdo con el artículo 89 de la Ley y el destinatario, al tratarse de una minoración de las cuotas inicialmente soportadas, debe rectificar las deducciones en su día practicadas, cosa que el reclamante no ha hecho y es el motivo de regularización por parte de la Inspección.

Teniendo en cuenta que no se acredita en el expediente remitido por la Administración tributaria la expedición de una factura rectificativa por el sujeto pasivo de la operación tras operarse la rescisión o anulación de la misma, debe por tanto concretarse si en el caso que medie actuación administrativa y la regularización suponga una minoración de las cuotas inicialmente deducidas, como consecuencia de una modificación en la base imponible del impuesto, se hace necesario el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 80.Siete de la LIVA a que se refiere el artículo 114, en concreto, *"que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas."*

Conforme al artículo 80.Siete de la Ley del IVA en los casos de modificación de la base imponible recogidos en el precepto está condicionada al cumplimiento de los requisitos que reglamentariamente se establezcan; entre los que se encuentra, de acuerdo con el artículo 24 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA), en su redacción vigente en los periodos comprobados, la obligación del sujeto pasivo de expedir y remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura 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. De esta forma la disminución de la base imponible o, en su caso, el aumento de las cuotas que deba deducir el destinatario de la operación están condicionadas a la expedición y remisión del documento que rectifique al anteriormente expedido. Esta nueva factura servirá al destinatario de la operación para rectificar las cuotas de IVA soportado.

Ahora bien, en el presente caso, la rectificación de las deducciones, que supone una minoración de las cuotas inicialmente deducidas, por una causa prevista en el artículo 80.Dos de la Ley del IVA, en concreto, resolución parcial de un contrato de compraventa, se ha puesto de manifiesto por parte de la Administración tributaria.

Resulta relevante a estos efectos la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, TJUE en lo sucesivo, de 27 de junio de 2018, recaída en los asuntos acumulados SGI (C-459/17) y Valériane(C-460/17), en la que se analiza el derecho a la deducción en operaciones inexistentes, que señala lo siguiente (subraya este Tribunal):

40. De ello se desprende que la existencia de un derecho a deducción del IVA se supedita al requisito de que se hayan realizado efectivamente las operaciones correspondientes.

41. Por otro lado, ni los principios de seguridad jurídica y de igualdad de trato invocados por SGI y Valériane, ni la jurisprudencia resultante de las sentencias de 31 de enero de 2013, *Stroy trans* (C-642/11, EU:C:2013:54) y *LVK* (C-643/11, EU:C:2013:55), pueden llevar a una conclusión distinta.

42. Para empezar, el principio de seguridad jurídica exige que las normas jurídicas sean claras, precisas y previsibles en sus efectos, para que los interesados puedan orientarse en las situaciones y relaciones jurídicas que dependan del ordenamiento jurídico de la Unión (sentencia de 31 de enero de 2013, *LVK*, C-643/11, EU:C:2013:55, apartado 51).

43. Pues bien, por lo que respecta a las normas tributarias controvertidas en los litigios principales, no existe ningún indicio que permita presumir que las recurrentes en ellos no estuvieran en condiciones de orientarse útilmente en lo relativo a la aplicación de dichas normas.

44. A continuación, el principio de neutralidad fiscal, que constituye la traducción del principio general de igualdad de trato, requiere que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones no reciben un trato diferente en materia de IVA, salvo que la diferenciación esté objetivamente justificada (véase, en ese sentido, la sentencia de 31 de enero de 2013, *LVK*, C-643/11, EU:C:2013:55, apartado 55). Pues bien, un sujeto pasivo a quien se deniega el derecho a deducción debido a la falta de operación gravada no se encuentra en una situación comparable a la de un sujeto pasivo al que se concede el derecho a deducción debido a la existencia de una operación gravada efectivamente realizada.

45. Por último, procede precisar que las sentencias de 31 de enero de 2013, *Stroy trans* (C-642/11, EU:C:2013:54) y *LVK* (C-643/11, EU:C:2013:55) se dictaron en circunstancias de hecho sustancialmente distintas de las de los asuntos principales. En efecto, en un contexto en el que no se había acreditado que las entregas de bienes en que se basaba el derecho a deducción de los sujetos pasivos de que se trata no se hubieran realizado efectivamente, esas dos sentencias se referían a la cuestión de si, por un lado, la Administración tributaria podía llegar a la conclusión de que no existían entregas sujetas a gravamen por el mero hecho de que los proveedores no habían presentado ningún documento acerca de la realización de las entregas de que se trata y, por otro lado, a la cuestión de si los sujetos pasivos destinatarios de esas facturas podían basarse en la falta de rectificaciones operadas por la Administración tributaria ante los emisores de facturas controvertidas para sostener que las operaciones de que se trata se habían efectuado realmente.

46. Pues bien, como se ha expuesto en el apartado 33 de la presente sentencia, la cuestión prejudicial planteada en los asuntos principales se basa en la premisa de que no se han entregado los bienes a los que se refiere el IVA soportado.

47. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 17 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, para denegar al sujeto pasivo destinatario de una factura el derecho a deducir el IVA mencionado en esa factura, basta con que la Administración acredite que las operaciones a las que corresponde dicha factura no han sido realizadas efectivamente.

Inexistentes las operaciones, no procede deducción alguna en concepto de IVA soportado. Este Tribunal no encuentra razón que justifique una interpretación distinta para el caso de las operaciones que cesan en sus efectos.

Efectivamente, si la rectificación y regularización del derecho a la deducción tiene como propósito la mejor adecuación de las cuotas soportadas al destino último, real y efectivo, de los bienes y servicios por los que se soportó el impuesto, como de forma reiterada ha señalado el mismo TJUE (entre otras, en sus sentencias de 13 de marzo de 2014, asunto C-107/13, *Firin*, o de 28 de mayo de 2020, asunto C-684/18, *World Comm Trading*) parece lo propio que ante una operación que deviene inexistente se prescriba el tratamiento, en cuanto al derecho a la deducción, que el mismo TJUE indica para las transacciones que nunca existieron. Nótese el absurdo al que se llegaría en otro caso, de consolidarse la deducción del IVA soportado por bienes y servicios cuyos efectos en el adquirente desaparecen.

Señalado lo anterior, se plantea la cuestión de la incidencia que la conducta de quien repercutió el IVA que, en su día se dedujo, puede tener en la necesaria rectificación a la que hemos hecho referencia en los párrafos anteriores.

En un orden de cosas distinto, esta cuestión ha sido ya abordada por la jurisprudencia. Así, debe tenerse en cuenta la precitada sentencia del TJUE de 13 de marzo de 2014, asunto C-107/13, *Firin*, que establece lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

50. En efecto, el mecanismo de regularización previsto por dichos artículos forma parte del régimen de deducción del IVA establecido por la Directiva 2006/112. La finalidad de dicho mecanismo es aumentar la precisión de las deducciones con el fin de asegurar la neutralidad del IVA, de forma que las operaciones realizadas en la fase anterior sigan dando lugar al derecho de deducción únicamente en la medida en que sirvan para las prestaciones sujetas a tal impuesto. Por lo tanto, ese mecanismo persigue el objetivo de establecer una relación estrecha y directa entre el derecho de deducción del IVA soportado y la utilización de los bienes o servicios de que se trate para las operaciones posteriores sujetas a gravamen (sentencia *TETS Haskovo*, antes citada, apartados 30 y 31).

51. Por lo que respecta al nacimiento de una posible obligación de regularización de una deducción del IVA practicada sobre las cuotas soportadas, el artículo 185, apartado 1, de dicha Directiva establece el principio según el cual tal regularización se efectuará, en particular, cuando con posterioridad a la declaración del IVA se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de la deducción en cuestión (sentencia TETS Haskovo, antes citada, apartado 32).

53. Esta conclusión no puede desvirtuarse por la circunstancia de que el IVA adeudado por el proveedor, por su parte, no haya sido regularizado.

(...)

57. En estas circunstancias, y sin perjuicio del derecho del sujeto pasivo a obtener de su proveedor, por las vías previstas al efecto por el Derecho nacional, la restitución del pago anticipado a cuenta por la entrega de bienes que finalmente no se ha realizado, la circunstancia de que el IVA adeudado por ese proveedor no haya sido regularizado es irrelevante a efectos del derecho de la Administración tributaria de obtener la restitución del IVA deducido por dicho sujeto pasivo como consecuencia del pago a cuenta correspondiente a dicha entrega.

58. Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones planteadas que los artículos 65, 90, apartado 1, 168, letra a), 185, apartado 1, y 193 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que la deducción del IVA practicada por el destinatario de una factura expedida en razón de un pago anticipado a cuenta de una entrega de bienes debe regularizarse cuando, en circunstancias como las del litigio principal, dicha entrega finalmente no se realice, a pesar de que el proveedor siga adeudando ese impuesto y no haya reembolsado el pago a cuenta.

Y, relacionado con la cuestión anterior, el TJUE, en su sentencia de 26 de abril de 2017, asunto C-564/15, Farkas, ha señalado lo siguiente:

51. Habida cuenta de que corresponde en principio a los Estados miembros determinar las condiciones en que puede regularizarse el IVA indebidamente facturado, el Tribunal de Justicia ha admitido que un sistema en el cual, de un lado, el vendedor del bien que ha pagado por error el IVA a las autoridades tributarias puede solicitar su devolución y, de otro lado, el adquirente del bien puede ejercer frente a dicho vendedor una acción de Derecho civil para reclamarle las cantidades percibidas en exceso, respeta los principios de neutralidad y de efectividad. Un sistema de esta índole permite al adquirente que ha soportado la carga del impuesto facturado por error obtener la devolución de las cantidades indebidamente abonadas (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C 35/05, EU:C:2007:167, apartados 38 y 39 y jurisprudencia citada).

Más recientemente se ha pronunciado sobre esta cuestión el Tribunal Supremo, en su sentencia 2255/2020, de 8 de julio de 2020, dictada en casación, que, haciéndose eco de la jurisprudencia del TJUE, señala lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

(...)

El art. 114 LIVA impone al sujeto pasivo adquirente la obligación de regularizar las cuotas soportadas en la autoliquidación del periodo en que recibe la factura rectificativa; se trata de una obligación de naturaleza tributaria que puede ser exigida o regularizada por la Administración tributaria en caso de incumplimiento.

Sin embargo, como pone de manifiesto la Sala a quo, entre el sujeto pasivo vendedor y el adquirente la regularización de deducciones origina dos tipos de relaciones sujetas a un régimen jurídico distinto:

a) Una relación de carácter tributario que afecta a la corrección de la rectificación. Se trataría de la relación derivada de las obligaciones entre particulares resultantes del tributo a que se refiere el art. 24 LGT.

b) Una relación de carácter civil o privado, surgida de la obligación impuesta al vendedor en el art. 89 LIVA de abonar al adquirente el exceso de las cuotas repercutidas. Una manifestación de este tipo de obligaciones de naturaleza privada podemos encontrarla en el art. 38.2 LGT cuando declara que el repercutido no está obligado al pago de la cuota frente a la Administración tributaria, pero deberá satisfacer al sujeto pasivo el importe de esa cuota.

El art. 38.2 LGT es revelador también del paralelismo que surge entre, por un lado, la obligación del adquirente de abonar al vendedor la cuota inicialmente repercutida, sin que el vendedor pueda dejar de ingresarla en el periodo de autoliquidación que corresponde al devengo aunque no se la abone dicho adquirente y, por otro lado, la obligación del vendedor de devolver, en caso de rectificación, el exceso de cuota inicialmente repercutido, sin que la falta de devolución justifique que el adquirente pueda incumplir su obligación de regularizar en el momento en que recibe la factura rectificativa, pues el artículo 114 LIVA no le otorga esa facultad.

El hecho de que la legislación tributaria reconozca al adquirente una acción de naturaleza privada frente al vendedor, es compatible con el derecho comunitario.

Recuerda que en caso de regularización de una deducción del IVA practicada por un sujeto pasivo, las cantidades adeudadas en tal concepto debe pagarlas ese sujeto pasivo (en ese sentido, STJUE 10 de octubre de 2013, asunto C-622/11, Pactot Vastgoed BV).

En un supuesto en el que se realizaron entregas a cuenta sin que posteriormente se hubiera realizado la operación principal, el TJUE declara que el Estado tiene derecho a exigir que el destinatario regularice la deducción, sin perjuicio del derecho a obtener del proveedor el reembolso por las vías previstas en el derecho nacional. En la STJUE 13 de marzo de 2014, asunto C-107/13, Firin Ood se sostiene lo siguiente:

(...)

Esta Sala en conclusión considera que la doctrina del TJUE es suficientemente clara y el régimen de la Ley del IVA es compatible con la Directiva 2006/112/CE por lo que no resulta necesario su planteamiento, y en consecuencia procede desestimar el presente recurso de casación.

De lo anterior se desprende que el efectivo reintegro de las cuotas rectificadas es independiente de las correspondientes rectificaciones, tanto de las repercusión como de las consecuentes deducciones.

Si el reintegro de las cantidades inicialmente satisfechas en concepto de IVA es independiente de la obligación de rectificación que incumbe al destinatario de las operaciones, otro tanto cabe decir de la recepción de la factura rectificativa por medio de la cual se opera la rectificación de la repercusión, de la que debería traer causa dicho reintegro.

Debe entenderse lo anterior referido a una situación, como es la que da lugar a esta resolución, en la que no puede negar el obligado a la rectificación su conocimiento del cese en los efectos de la operación, consecuencia de la resolución contractual descrita en los antecedentes de hecho, salvaguardándose de este modo el principio de seguridad jurídica, garante del conocimiento, por parte de los obligados tributarios, del curso de acción que se espera de ellos, como indican los apartados 42 y 43 de la sentencia del TJUE de 27 de junio de 2018 a la que antes nos referimos. Resuelto el contrato, pues, y conocida la fecha de la resolución, viniendo todo ello debidamente acreditado, hubo el reclamante de rectificar la deducción del IVA soportado devenido improcedente, y ello por referencia al periodo de liquidación en el que se operase el cese en los efectos de la operación.

No debe confundirse lo anterior con otras situaciones, en las que la rectificación de la repercusión del tributo únicamente puede ser conocida por los destinatarios de las operaciones por medio de la remisión, por parte del proveedor de los bienes y servicios a que se refieran, de la correspondiente factura rectificativa. Para tal caso, habría de tenerse en cuenta lo señalado por este Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución de 17 de marzo de 2016 (RG 230/2013), en la que se concluyó que: *"si el destinatario no ha procedido a rectificar dichas cuotas no ha sido por otro motivo que la ausencia del documento justificativo de la obligación impuesta legalmente para proceder a rectificar la cuota soportada efectivamente deducida en su día. Los efectos o consecuencias de esta ausencia del documento que acredita la rectificación de las cuotas repercutidas, cuya expedición resulta ser obligatoria para el sujeto pasivo que realizó la operación cuya base imponible se modifica posteriormente, no pueden trasladarse sin más al destinatario de la operación, al margen del examen de supuestos de fraude o participación del destinatario en operaciones fraudulentas."*

Insistimos, no es este el caso que ahora se valora, en el que, resuelta una trasacción, debe su destinatario rectificar la deducción de una cuota del IVA que corresponde a una operación que ha quedado sin efecto, por lo que dicha cuota ha devenido no deducible, de todo lo cual es perfecto conocedor el citado destinatario.

Cuarto.

Con relación a los intereses de demora, como bien señala el acuerdo de liquidación ahora impugnado, al caso presente aunque se inició el 3 de diciembre de 2002, a la reanudación le resulta de aplicación la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en su redacción original, en cuyo artículo 150 se refiere a la duración de las actuaciones inspectoras, señalando lo siguiente:

Artículo 150. Plazo de las actuaciones inspectoras.

1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley.

No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.

b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice.

Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho.

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta ley.

Tendrán, asimismo, el carácter de espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras.

3. El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.

4. Cuando se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 del artículo 180 de esta ley, dicho traslado producirá los siguientes efectos respecto al plazo de duración de las actuaciones inspectoras:

a) Se considerará como un supuesto de interrupción justificada del cómputo del plazo de dichas actuaciones.

b) Se considerará como causa que posibilita la ampliación de plazo, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo, en el supuesto de que el procedimiento administrativo debiera continuar por haberse producido alguno de los motivos a los que se refiere el apartado 1 del artículo 180 de esta ley.

5. Cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel período fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también se aplicará a los procedimientos administrativos en los que, con posterioridad a la ampliación del plazo, se hubiese pasado el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se hubiera remitido el expediente al Ministerio Fiscal y debieran continuar por haberse producido alguno de los motivos a que se refiere el apartado 1 del artículo 180 de esta ley. En este caso, el citado plazo se computará desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento.

En este sentido, el acuerdo de liquidación señala literalmente que (el subrayado es nuestro): "Dado que el procedimiento inspector se inició el 3/12/2002, en ausencia de interrupción, las actuaciones deberían haber finalizado antes del 2/12/2003. No consta que se haya ampliado el plazo de duración del procedimiento. No hubo dilaciones en el procedimiento. Ello significa que cuando se remitió el expediente al Ministerio Fiscal, el 29/01/2004,

ya había vencido el plazo de 12 meses del procedimiento inspector previsto en el artículo 29 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Habrá que estar entonces a las consecuencias que dicho incumplimiento tenía según la normativa en vigor cuando el incumplimiento se produjo."

Queda probado que la Inspección incumplió el plazo establecido en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, redacción original, y como bien señala el párrafo arriba transcrito "*Habrá que estar a las consecuencias que dicho incumplimiento tenía según la normativa en vigor cuando el incumplimiento se produjo.*" La Inspección analiza las consecuencias que este incumplimiento podía originar en cuanto a la posible prescripción del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto devengado, pero sin embargo, en cuanto a los intereses de demora aplica el artículo 26 de la LGT sin tener en cuenta lo establecido en el apartado 3 del citado artículo 150 de la LGT, *ratione temporis*, que disponía lo siguiente:

3. El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.

Por lo que este Tribunal concluye, que conforme a la anterior normativa, al incumplirse el plazo del procedimiento de inspección, los intereses de demora debieron liquidarse desde el 21 de abril de 2001 hasta la fecha del incumplimiento del citado plazo.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

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