

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092326

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 275/2024, de 21 de febrero de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6345/2022

SUMARIO:

IVA. Repercusión. Rectificación. Aplicación del plazo de un año para ejercitarlo o del plazo de cuatro años en caso de rectificación -aumento- de cuotas repercutidas. El recurso de casación reclama dilucidar si el sujeto pasivo del IVA, tras una modificación de la base imponible mediante la emisión de una nueva factura, con la consiguiente rectificación al alza de la cuota, puede repercutir la nueva cuota del IVA en el contexto de una regularización espontánea con ingreso del total del impuesto devengado junto con el recargo procedente. En particular, se solicita que concretemos si esa pretendida repercusión del IVA devengado -correspondiente a la parte ocultada de la base imponible- puede realizarse, en aplicación del art. 89.Uno Ley IVA, pese a haber caducado el derecho a repercutir por el transcurso del plazo de un año desde el devengo de la operación (art. 88.Cuatro Ley IVA). La sentencia recurrida consideró que no estamos ante una modificación de cuotas repercutidas por error. En el presente caso ambas partes, compradora y vendedora, eran conscientes de que la operación escriturada, al ocultar parte del precio, comportaba un fraude del IVA. Cabe considerar que la determinación incorrecta se refiere a las cuotas ya repercutidas, pues así lo corrobora el propio texto legal cuando, más adelante, alude a que la rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas. Dicho de otro modo, aquí no se ha producido una incorrecta determinación de las cuotas repercutidas a los efectos del art. 89 Ley del IVA, más bien, como de forma ilustrativa enfatiza la abogada del Estado, en el presente caso lo que se determinó incorrectamente fue la base imponible del IVA, parte de la cual se dejó de declarar. Las circunstancias en las que se permite la modificación de la base imponible aparecen claramente tasadas en el art. 80 Ley IVA, y la omisión consciente de parte del precio en una escritura pública, con la consiguiente rectificación de la factura, no integra los supuestos dicho precepto. Por tanto, cabe concluir que, dado que el incremento de la base imponible deriva de no declarar una parte del precio -que debió haberse considerado, en el momento del devengo, para efectuar el correspondiente ingreso y la repercusión de cuotas-, no resulta posible esgrimir un derecho a la rectificación de las cuotas sobre la base del art. 89 Ley IVA. No se opone a la anterior conclusión, la previsión contenida en el artículo 89. Dos Ley IVA que permite la rectificación, incluso, cuando no se hubiera repercutido cuota alguna pues, a estos efectos, exige que se hubiera expedido factura, debiendo entender, por tanto, que tales cuotas no repercutidas se inferían de dicha factura. Así la STS de 5 de diciembre de 2011, recurso n.º 3954/2009 (NFJ045069) avala la pérdida del derecho a repercutir el impuesto cuando se hubo ejercitado más de tres años después de la fecha en que se había devengado, así como la compatibilidad de la pérdida de este derecho y de la obligación de ingresar las cuotas devengadas. No se aprecia vulneración de los principios de efectividad y equivalencia, como consecuencia del establecimiento del plazo de un año para proceder a la repercusión de las cuotas de IVA devengadas. Nos encontramos ante un plazo preclusivo en aras de la seguridad jurídica y que proyectándose tanto sobre la administración como respecto del contribuyente preservan la mecánica y funcionamiento del tributo sin que haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los eventuales derechos reconocidos por el ordenamiento de la Unión Europea, no comprometiéndolo su eficacia ni la equivalencia por lo que se refiere al ejercicio de los derechos en el ámbito nacional y de la Unión. La parte recurrente se limita a argumentar que la repercusión intentada -que fue rechazada por la parte compradora- venía amparada en el art. 89 Ley IVA sin que conste argumentación de su parte en torno a que la alternativa planteada por la Administración, esto es, el plazo de caducidad de un año, previsto en el art. 88.Cuatro Ley IVA resulte contraria a dichos principios. La Sala resuelve que el plazo en el que el sujeto pasivo del IVA puede repercutir una cuota del impuesto al destinatario de la operación, como consecuencia de la declaración, en regularización espontánea, de una base imponible previamente no declarada por ocultación de parte del precio de la compraventa, mediante la emisión de una nueva factura y el ingreso del total del impuesto devengado junto con el recargo procedente, es el de un año previsto en el art. 88.Cuatro Ley IVA. [Vid., ATS de 29 de marzo de 2023, recurso n.º 6345/2022 (NFJ089379) y SAN de 25 de mayo de 2022, recurso n.º 2616/2019 (NFJ089382) que se confirma].

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 20, 88 y 89.

PONENTE:

Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don ISAAC MERINO JARA
Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 275/2024

Fecha de sentencia: 21/02/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6345/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 30/01/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

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

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6345/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 275/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dmitry Berberoff Ayuda
D. Isaac Merino Jara
D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 21 de febrero de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6345/2022, interpuesto por TESSA IBÉRICA S.A., representada por la procuradora de los Tribunales doña María Gamazo Trueba, bajo la dirección letrada de don Enrique Iñiguez de Ciriano Gómez, contra la sentencia dictada el 25 de mayo de 2022 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 2616/2019.

Ha sido parte recurrida SIDERCOM INMOBILIARIA, S.L. (SIDERCOM), representada por el procurador de los Tribunales don Ignacio Melchor de Orduña, bajo la dirección letrada de don Francisco Montero Otaduy.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación*

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 25 de mayo de 2022, que desestimó el recurso núm. 2616/2019, interpuesto por la representación procesal de TESSA IBÉRICA S.A. contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 18 de septiembre de 2019, desestimatoria del recurso de alzada frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Madrid de 18 de diciembre de 2015, que confirmó que la repercusión pretendida por TESSA IBÉRICA SA resultaba improcedente.

Segundo. *Tramitación del recurso de casación*

1. Preparación del recurso. La procuradora doña María Gamazo Trueba, en representación de TESSA IBÉRICA SA, mediante escrito de 19 de julio de 2022 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 25 de mayo de 2022.

La Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 26 de julio de 2022, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2. Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 29 de marzo de 2023, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar cuál es el plazo en que el sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido puede repercutir una cuota del impuesto al destinatario de la operación como consecuencia de una modificación de la base imponible con rectificación al alza de la cuota que se haya puesto de manifiesto en una regularización espontánea mediante la emisión de una nueva factura y el ingreso del total del impuesto devengado junto con el recargo procedente.

En este sentido, precisar si la aplicación del plazo de un año previsto en el artículo 88.Cuatro LIVA o del plazo de cuatro años establecido en el artículo 89.Uno debe hacerse depender de la causa de la rectificación de la cuota repercutida y, en particular, si es determinante que la base imponible hubiese sido incorrectamente fijada de forma dolosa, al haberse ocultado parte del precio real de la operación.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, los artículos 88.Cuatro y 89 de la 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) ["LIVA"].

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

3. Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). La procuradora doña María Gamazo Trueba, en representación de TESSA IBÉRICA S.A., interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 23 de mayo de 2023, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación de los artículos 88.Cuatro y 89 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido ("Ley del IVA"), "BOE" núm. 312, de 29 de diciembre.

Denuncia que lo que ha latido en la sentencia impugnada y en las resoluciones de los Tribunales Económico Administrativo es que la recurrente se merecía una "sanción económica" o un "castigo" por un incumplimiento inicial, voluntariamente subsanado con posterioridad.

Afirma que, consciente de su error inicial de aceptar como medio de pago unos fondos en el extranjero, de forma absolutamente voluntaria regularizó su situación tributaria mediante la formulación de autoliquidaciones complementarias

Procedió a realizar el ingreso de los recargos previstos en el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre, quedando así totalmente libre de cualquier sanción, recargos por autoliquidación extemporánea que se prevén, de forma específica, en el artículo 89 de la Ley del IVA.

Precisa que el recargo satisfecho como consecuencia del ingreso tardío -pero voluntario- del IVA devengado con ocasión del precio satisfecho en el extranjero por el adquirente del inmueble, no tiene naturaleza sancionadora porque carece de finalidad represiva (al contrario que las propias sanciones).

Para la recurrente, la cuestión controvertida se centra en determinar si procede la rectificación al alza de la repercusión del total IVA devengado en la operación de compraventa -parcialmente no repercutido en la factura inicial- en aplicación de lo dispuesto en el artículo 89.Uno de la Ley del IVA o si no procede dicha repercusión al haber caducado el derecho a repercutir por el transcurso del plazo de un año desde el devengo de la operación (en función de lo establecido en el artículo 88.Cuatro).

Apunta que el artículo 89 de la Ley del IVA establece claramente el plazo de cuatro años desde el devengo para rectificar las facturas y repercutir el IVA cuando este se hubiera determinado incorrectamente (o se den las causas del artículo 80 de la Ley del IVA), sin que concurren las dos excepciones (apartado Tres del mismo) a esa regla: (i) cuando el aumento del IVA repercutido en la factura tenga como destinatario el consumidor final, lo que no acontece en este supuesto ya que SIDERCOM es empresario y actuaba como tal en la operación de adquisición del inmueble; (ii) cuando sea la "Administración Tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho sujeto pasivo participaba en un fraude, o que sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude", circunstancia que -enfatisa- tampoco concurre aquí en la medida en que la recurrente regularizó voluntariamente su situación tributaria

Apunta que el artículo 89 de la Ley del IVA establece que los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando su importe se hubiese determinado incorrectamente; rectificación que deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas. Dicho precepto no establece ningún requisito adicional para que se puedan rectificar las cuotas repercutidas, siendo así que cualesquiera que sean las causas se deberá proceder con la rectificación dentro del plazo de 4 años.

A su entender, no puede interpretarse lo dispuesto en dicho artículo para que este opere como una "sanción económica" para castigar al contribuyente que, por los motivos que fueran, no repercutió la totalidad del IVA en el momento de su devengo. Al contrario, a su juicio, el plazo de un año previsto en el artículo 88.Cuatro de la Ley del IVA se refiere a operaciones en las que inicialmente no se repercutió IVA en ninguna cuantía (por ejemplo, porque se consideró que la operación estaba exenta) en contraposición a la operación que nos ocupa en el que ambas partes reconocieron que la operación estaba sujeta pero en la que se repercutió IVA por una base imponible -precio de la compraventa- incorrecta.

Considera que el plazo de cuatro años previsto en el artículo 89 de la Ley del IVA para rectificar la factura en los supuestos de incorrección de determinación de la cuota ha sido confirmado por la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2018 (sentencia 164/2018, Rec. 646/2017, ECLI:ES:TS:2018:304).

Entiende que la Ley no distingue: si la cuota no es la que procede, cualquiera que sea su causa, con la contraprestación de la compraventa, esa cuota es incorrecta y debe aplicarse el artículo 89 Ley del IVA que establece un plazo de rectificación de cuatro años.

Aduce que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha establecido que el principio de neutralidad del IVA debe prevalecer en todo caso cuando quien expide la factura ha eliminado por completo el riesgo de pérdida de

ingresos fiscales en línea con el principio de íntegra regularización, jurisprudencialmente ya consolidado; principio de neutralidad que se vería violado si, al contrario, no se permite la rectificación al alza de las cuotas inicialmente repercutidas en un supuesto como el que nos ocupa en el que el riesgo de pérdidas de ingresos fiscales para la Administración tributaria no existe, ya que la recurrente regularizó voluntariamente su situación tributaria e ingresó la cuota adicional de IVA junto con el recargo.

A estos efectos, invoca las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 19 de septiembre de 2000, C-454/98, Schmeink & Cofreth AG & Co. KG, ECLI:EU:C:2000:469; de 8 de mayo de 2008, C-95/07, C-96/07, Ecotrade SpA, apartado 71, ECLI: EU:C:2007:257; de 18 de marzo de 2021, UAB "P.", C-48/20, ECLI: EU:C:2021:215; y de 23 de abril de 2015, C-111/14, GST - Sarviz AG Alemania, ECLI: EU:C:2015:267, subrayando que según esta última, cuando no exista riesgo alguno de pérdida de ingresos fiscales, el principio de neutralidad del IVA exige que el impuesto indebidamente facturado pueda ser regularizado, sin que los Estados miembros puedan supeditar dicha regularización a la buena fe de quien expide la factura.

En definitiva, mantiene que existe el derecho a rectificar la repercusión efectuada sin necesidad, incluso, de demostrar la buena fe -aunque, aquí concurrió cuando se subsanó el inicial incumplimiento- pues el principio de neutralidad del IVA exige que se permita dicha repercusión.

De forma subsidiaria y -según afirma- en línea con lo apuntado asimismo en el auto de admisión- entiende que el tribunal de instancia debería haber concluido que el total precio de la operación ya incluía la correspondiente cuota de IVA. Invoca a estos efectos la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 1 de julio de 2021 (asunto C-521-19, "CB contra Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia").

Considera, en definitiva, que el Tribunal de Justicia sostiene que, incluso, en supuestos en los que el sujeto pasivo ha incurrido en un comportamiento fraudulento y la Administración tributaria ha tenido que "reconstruir" la operación en el marco de una inspección, debe considerarse que el precio incluye el IVA, a menos que el sujeto pasivo tenga la posibilidad de proceder a la repercusión del IVA controvertido a pesar del fraude. Insiste que, al menos de forma subsidiaria, se debería concluir que el importe adicional satisfecho por la parte compradora ya incluía IVA, petitum recogido en el suplico de su demanda y omitido por el Tribunal de instancia.

4. Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El procurador don Ignacio Melchor de Orduña, en representación de SIDERCOM, presentó escrito de oposición de fecha 6 de julio de 2023.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación mantiene que el devengo del IVA se produjo en fecha de 14 de abril de 2011, al producirse la puesta a disposición del inmueble mediante la escritura pública de compraventa de esa fecha.

El 4 de febrero de 2013, por tanto, transcurrido más de un año desde el devengo de la operación (efectuada el 14 de abril de 2011), TESSA IBÉRICA S.A., formuló requerimiento notarial mediante el que trató de repercutir el IVA sobre la parte del precio en su día no declarada, requerimiento al que se opuso por entender la repercusión improcedente al haber transcurrido el plazo, no estando ante un supuesto de rectificación de la repercusión.

Apunta que la figura de la repercusión no viene definida en la Directiva 2006/112/CE del IVA o normativa ejecutiva al respecto, lo que en principio implica que los Estados miembros se encuentran facultados para regular esta institución, respetando el artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE.

La Ley del IVA, como norma especial de este impuesto indirecto, regula en sus artículos 88 y 89 respectivamente la repercusión del impuesto y su rectificación. Se deja sentado, a través de su reflejo en dos preceptos distintos y separados, que la técnica del legislador nacional del IVA ha sido dotarles de autonomía propia en cuanto a su regulación, sin perjuicio de las posibles incidencias en la mecánica del impuesto que ambas figuras pueden tener, y que por ello debe evitarse confundir ambas instituciones.

Apunta que, tal y como está configurado el instituto de la repercusión en la Ley del IVA, esta debe hacerse de una forma en concreto y dentro de un plazo determinado. Por ello, el artículo 88.Uno Ley del IVA establece que dos son los requisitos esenciales para que un sujeto pasivo pueda ejercer su derecho a la repercusión:

- Emisión de factura o documento análogo en el que conste importe íntegro de la operación efectuada. De este modo, la factura no es sino el modo o vehículo de traslación de la repercusión, no pudiendo encontrarse ningún otro, salvo supuestos muy residuales.

- Especialmente, que la repercusión se realice en el periodo de un año desde el devengo de la operación. Es decir, como norma general, desde la puesta a disposición de los bienes al adquirente, o desde que los servicios se presten, ejecuten o efectúen, en aplicación del artículo 75.Uno Ley del IVA. Así lo establecen las sentencias del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2009 (recurso número 2231/2006, ECLI:ES:TS:2009:1581), y de 5 de diciembre de 2011 (recurso número 3635/2009, ECLI:ES:TS:2011:8224).

Señala que el Tribunal Supremo, en dichas sentencias, puntualiza que la pérdida del derecho a repercutir (por el transcurso del plazo de un año), se refiere a aquellas situaciones en las que la ausencia de repercusión se

produce sin motivo aparente, es decir, sin que exista causa alguna que lo justifique, tal y como sucede en nuestro caso, donde TESSA IBÉRICA S.A., no repercutió el impuesto sin mediar excusa y siendo totalmente consciente de que debía de haber realizado el ingreso de las cuotas de IVA. En el presente caso, el sujeto pasivo de la operación no ha cumplido con su obligación de repercusión del IVA, ya que en la factura solo figuraba una parte del precio total del inmueble, debido a la ocultación de la parte restante.

Afirma que la rectificación a la repercusión no viene definida en instrumento armonizado, por lo que habrá de acudirse a la normativa del IVA española. En este sentido, la rectificación de la repercusión está regulada en el artículo 89 Ley del IVA y complementa a la repercusión, cuya intervención se ejerce en circunstancias precisas y a través de requisitos concretos. Opera en un plazo futuro por cuanto su función es de carácter correctivo, cuya característica no comparte la institución de la repercusión, ya que esta última es eminentemente traslativa del IVA devengado conforme a derecho en virtud del artículo 88.Uno Ley del IVA.

A su entender, puede admitirse pacíficamente que la rectificación necesita de la previa repercusión para poder ser ejercitada. En este sentido, dos son los escenarios que contempla el artículo 89. Uno Ley del IVA en los que entra en juego la rectificación de la repercusión: i) O bien cuando existen errores en la repercusión del impuesto, lo que determina que la repercusión es incorrecta (circunstancia típica que se dará cuando se haya cuantificado erróneamente la base imponible, haber aplicado tipos distintos, problemas de sujeción de la operación y contingencias a la hora de aplicación de exenciones, entre otras). La exigencia de la concurrencia de un error se desprende claramente del tenor literal del artículo 89.Uno Ley del IVA cuando señala que la rectificación debe hacerse "en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación", lo que infiere un error previo que es detectado con posterioridad, momento en que debe efectuarse la rectificación. ii) O bien cuando el IVA devengado y repercutido conforme al artículo 88 LIVA deviene incorrecto por circunstancias sobrevenidas. Estas circunstancias son las establecidas en el artículo 80 Ley del IVA.

Considera que estas causas no se aplican en el caso de TESSA IBÉRICA S.A.

Señala que, de admitirse la rectificación en todos los supuestos universalmente imaginables en los que la repercusión ha sido realizada en base a la discrecionalidad del sujeto pasivo, en modo alguno ajustado a la realidad que precisamente trata de ocultar, se llegaría al absurdo de condicionar el IVA devengado y exigible conforme a derecho, al propio antojo de los sujetos pasivos más allá del plazo de un año razonable que otorga la Ley del IVA, vulnerando precisamente el papel que juegan como agentes recaudadores del impuesto y la seguridad jurídica entre los operadores comerciales y la administración.

Por esta razón, entiende que el ordenamiento jurídico español y la jurisprudencia regulan e interpretan respectivamente la repercusión y su rectificación de manera perfectamente compatible con la normativa armonizada del IVA, y que no vulnera ninguno de los principios que inspiran el impuesto, en concreto, el principio de neutralidad. Por lo tanto, no nos encontramos ante un supuesto de rectificación de cuotas repercutidas, sino ante una repercusión del impuesto, cuyo plazo de un año para su ejercicio fue totalmente voluntaria y deliberadamente rechazado por parte de TESSA IBÉRICA S.A.

Invoca las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 1 de julio de 2021, C-521/19 (ECLI:EU:C:2021:527) -interpretación que no es extraña en la jurisprudencia española- y de 7 de noviembre de 2013 Tulica y Plavoin, C-249/12 y C-250/12, ECLI: EU:C:2013:722, que fueron acogidas por el Tribunal Supremo y que hubieran permitido a TESSA realizar la regularización de los impuestos no declarados de una forma menos gravosa a sus intereses, en atención al principio de neutralidad del IVA. Así, el Tribunal de Justicia entendió que, en caso de comprobación, la Administración tributaria nacional no podía exigir en todo caso el IVA sobre la contraprestación pactada entre las partes, sino que el IVA se entiende incluido en el precio descubierto o comprobado por la administración cuando, de conformidad con la normativa nacional, este no puede ser recuperado o exigido al destinatario de la operación.

Con posterioridad a esta sentencia, el Tribunal Supremo, en sentencia de 27 de septiembre de 2017, recurso 194/2016, ECLI:ES:TS:2017:3451, fijó criterio con relación a la determinación de la base imponible del IVA cuando la Inspección de los Tributos descubre operaciones ocultas sujetas a dicho impuesto, criterio confirmado por la sentencia 16 de julio de 2020 (recurso 1816/2018, ECLI:ES:TS:2020:2995). Considera que lo que han permitido estas sentencias es que en la determinación de la base imponible se pueda entender que el IVA está incluido en el precio en ciertos supuestos.

Conforme a la regla general establecida en el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE, la base imponible en la entrega de un bien o la prestación de un servicio, realizadas a título oneroso, consiste en la contraprestación realmente obtenida al efecto por el sujeto pasivo. Ahora bien -prosigue-, cuando un contrato se ha celebrado sin mención del IVA, considerar la totalidad del precio, sin deducción del IVA, como la base a la que se aplica el IVA tendría como consecuencia, en el supuesto de que el Derecho nacional no permita al vendedor recuperar del adquirente el IVA posteriormente exigido por la Administración Tributaria, que el IVA gravara a dicho vendedor, en contra del principio de que el IVA es un impuesto sobre el consumo que debe soportar el consumidor final.

Por todo lo expuesto, concluye que los artículos 88. Cuatro y 89. Uno de la Ley del IVA son perfectamente compatibles con la normativa de la Unión, y especialmente, con la Directiva 2006/112/CE, del IVA.

Finalmente, no aprecia en el presente caso riesgo de colisión entre las limitaciones que el artículo 88 y 89 de la Ley del IVA establecen en el derecho a repercutir y el principio de neutralidad, precisamente porque hay cauce para compensar completamente a quien ya no puede ejercitar la repercusión por un problema de plazo, permitiéndole regularizar entendiendo que el importe de la operación ya incluye el IVA.

5. Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 5 de julio de 2023.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, argumenta, en síntesis, que las normas jurídicas objeto de interpretación son los arts. 88. Cuatro y 89 de la Ley del IVA, existiendo ya algunos pronunciamientos de la Sala Tercera que versan sobre la conciliación de las previsiones de los arts. 88. Cuatro y 89 LIVA, en el sentido de que la aplicación del plazo de caducidad de un año para el ejercicio del derecho a repercutir las cuotas del IVA devengadas se refiere a los casos en los que la ausencia de repercusión se produce sin causa justificada y no se aplica a los supuestos en los que se debe a un error, en cuyo caso el plazo aplicable es el de cuatro años.

El escrito de oposición interpreta los artículos 88. Cuatro y 89. Uno y concordantes de la Ley del IVA con relación a la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y al principio de neutralidad del IVA.

Señala que, como dice el auto de Admisión sobre la relación entre los arts. 88.Cuatro y 89.Uno Ley de IVA y los plazos de uno y cuatro años que, respectivamente, establecen, existe jurisprudencia de la Sala recogida, por ejemplo, en las sentencias del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2009, RCA 2231/2006, ECLI:ES:TS:2009:1581, y de 5 de diciembre de 2011, RCA 3954/2009, ECLI:ES:TS:2011:8222.

Para la abogada del Estado, el art. 89 Ley de IVA se refiere (aparte de los casos del art. 80 Ley de IVA ajenos a este debate) a escenarios en que la cuota del IVA se ha determinado en la factura incorrectamente, o no se ha incluido en la factura correspondiente. No se aplica este precepto en supuestos de ocultación parcial de la base imponible del impuesto, de manera que, respecto de esa parte de la BI ocultada, no se ha emitido factura ni se ha determinado cuota alguna.

Esta conclusión resulta avalada, en su opinión, por el hecho de que, al contemplar su aplicación a supuestos de modificación de la base imponible, el precepto la refiere, exclusivamente, a los supuestos enumerados en el art. 80 Ley de IVA, de carácter tasado.

Si no se aplica el art.89 Ley de IVA, a su juicio no se aplica tampoco el plazo de cuatro años que establece su apartado Uno. Por tanto, si posteriormente, el sujeto pasivo decide aflorar la base imponible no declarada, no podrá repercutir el IVA si lo hace después del plazo de un año que el art. 88. Cuatro contempla.

En cuanto al principio de neutralidad del IVA, se remite a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 1 de junio de 2021 y, en ese contexto no parece que el citado principio se oponga a una norma, como el art. 88.Cuatro LIVA, que establece un plazo máximo para repercutir el impuesto, que es menor que el establecido para rectificar las cuotas repercutidas, como el del art. 89. Uno, que se aplica solo en los casos en que la base imponible se ha declarado. De esta forma, en su opinión, el plazo menor opera como medida disuasoria con relación a las operaciones en que se oculta toda o parte de la base imponible, en cuanto los empresarios intervinientes deben conocer que pueden perder la posibilidad de repercusión.

Asimismo, trae a colación los principios de efectividad y equivalencia (sentencias del Tribunal de Justicia de 9 de septiembre de 2021 y 7 de julio de 2022, ya citadas) y mantiene que el establecimiento de un plazo de un año para repercutir el IVA, tras el cual se pierde el derecho a su repercusión, salvo que juegue el plazo de cuatro años del art. 89, en los supuestos que el mismo contempla, que no incluyen el afloramiento de bases imponibles ocultas o no declaradas, se considera una medida proporcional, con un fin disuasorio de la actuación defraudadora, que no hace excesivamente difícil ejercer el derecho.

Basta con declarar, en el plazo de un año, lo que inicialmente no se declaró.

Insiste en que el art. 89 Ley del IVA no se aplica cuando no se declara toda o parte de la base imponible del impuesto. Nada en el tenor del art. 88 Ley del IVA o, en particular, de su apartado Cuatro, hace pensar que solo se refiere el plazo de un año que establece a los supuestos en los que inicialmente no se repercute el IVA por ninguna cuantía. La norma es taxativa al decir que el derecho a la repercusión se pierde si ha transcurrido un año desde la fecha del devengo, a la par que refiere la repercusión, en su apartado Uno, al importe íntegro del impuesto y dispone que se haga la misma al entregar la factura correspondiente en la que debe constar, separadamente (y, obviamente, en su totalidad) la base imponible. Por otra parte, considera que su posición queda avalada por el hecho de que el art. 89 Ley del IVA, solo se aplique respecto de la rectificación de las cuotas o en los casos de modificación de la base imponible previstos en el art. 80 Ley del IVA.

Entiende que no es cierto, como sostiene TESSA IBÉRICA S.A., que la Ley no distingue pues, al contrario, considera que el art. 89 Ley del IVA distingue, con toda claridad, los casos en los que se aplica, que son los que

enuncia, de los demás, que no contempla. Y, entre los no contemplados, está el supuesto de ocultación o no declaración de la base imponible del impuesto.

Considera que, en contra de lo que TESSA IBÉRICA S.A. sostiene, la norma española, en este punto, no impide al sujeto pasivo que actúa de buena fe, regularizar su situación tributaria. Lo único que hace el art. 80. Cuatro Ley del IVA es establecer un plazo de un año para repercutir. Transcurrido este plazo, el interesado sigue teniendo la posibilidad de regularizar, pero no cabe ya la repercusión del impuesto.

Respecto a la pretensión subsidiaria de TESSA -que el precio de la operación ya incluía el IVA-, también ha de ser rechazada. Afirma que la jurisprudencia en materia de ventas ocultas - recogida, por todas, en la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2020, rca. 1373/2019, ECLI:ES:TS:2020:4403-, no se aplica en supuestos, como el presente, en que el propio sujeto pasivo, si bien de forma tardía, establece el precio añadiendo al mismo el IVA, es decir, cuando el sujeto pasivo voluntariamente regulariza la situación, lo que es ajeno a los supuestos en los que la Administración tributaria las descubre.

A partir de todo lo anterior, postula la desestimación del recurso de casación y que se confirme la sentencia recurrida.

6. Deliberación, votación y fallo del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 14 de julio de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 10 de octubre de 2023 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 30 de enero de 2024, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *La controversia jurídica*

El recurso de casación reclama dilucidar si el sujeto pasivo del IVA, tras una modificación de la base imponible mediante la emisión de una nueva factura, con la consiguiente rectificación al alza de la cuota, puede repercutir la nueva cuota del IVA en el contexto de una regularización espontánea con ingreso del total del impuesto devengado junto con el recargo procedente.

En particular, se solicita que concretemos si esa pretendida repercusión del IVA devengado - correspondiente a la parte ocultada de la base imponible- puede realizarse, en aplicación del artículo 89.Uno de la Ley del IVA, pese a haber caducado el derecho a repercutir por el transcurso del plazo de un año desde el devengo de la operación (artículo 88.Cuatro Ley del IVA), a cuyo efecto ha de tenerse en consideración lo que a continuación se expresa.

El 14 de abril de 2011 se otorgó escritura pública por la que la entidad recurrente en casación, TESSA IBÉRICA S.A., transmitió a SIDERCOM INMOBILIARIA S.L., un local comercial situado en la calle Jorge Juan, núm. 5 de Madrid. La operación se encontraba sujeta y exenta del IVA, si bien la entidad transmitente renunció a la exención conforme al artículo 20.Dos LIVA.

El precio escriturado fue de 2.700.000 euros más la correspondiente cuota de IVA. Por la entidad transmitente se emitieron dos facturas con importes de base imponible de 750.000 euros y 1.950.000 euros. No obstante, en la escritura se eludió parte del precio total de la compraventa, concretamente 6.300.000,00 euros, que fueron pagados mediante cheque bancario emitido el 12 de abril de 2011 por un banco suizo, fondos que SIDERCOM INMOBILIARIA S.L. tenía en el extranjero.

TESSA IBÉRICA S.A. regularizó su situación tributaria mediante la presentación de declaración complementaria con ingreso de la cuota de IVA correspondiente a la parte del precio omitido en la escritura, emitiendo el 25 de enero de 2013 factura rectificativa en la que determinaba una base imponible de 8.250.000,00 euros más una cuota de IVA por 1.485.000,00 euros.

El 31 de enero de 2013 se formaliza, a instancia de esa sociedad, acta notarial de notificación y requerimiento de reembolso de la cuota repercutida pendiente de pago por importe de 1.134.000 euros, dirigido a SIDERCOM INMOBILIARIA S.L., entidad que, en fecha 1 de marzo de 2013, manifestó su oposición a la repercusión del IVA.

Para la recurrente, el plazo de un año previsto en el artículo 88.Cuatro de la Ley del IVA se refiere a operaciones en las que inicialmente no se repercutió IVA en ninguna cuantía (por ejemplo, porque se consideró que la operación estaba exenta) en contraposición a la operación de este caso, en la que ambas partes reconocieron que estaba sujeta, repercutiendo, no obstante, el IVA por una base imponible (precio de la compraventa) incorrecta.

Para la abogada del Estado, el art. 89 Ley de IVA no puede aplicarse a supuestos de ocultación parcial de la base imponible, de manera que, respecto de esa parte de la base imponible ocultada no se ha emitido factura ni se ha determinado cuota alguna. En su opinión, cabe trasladar o repercutir la nueva cuota del impuesto como

consecuencia del afloramiento de la base imponible en el plazo de un año que contempla el art. 88. Cuatro Ley del IVA.

Para SIDERCOM INMOBILIARIA S.L., la jurisprudencia puntualiza que se pierde el derecho a repercutir por el transcurso del plazo de un año cuando la ausencia de repercusión se produce sin motivo aparente, es decir, sin que exista causa alguna que lo justifique, tal y como sucede en este caso, donde la ausencia de repercusión del impuesto no se debió a un error, sino que no hubo justificación alguna. A estos efectos, enfatiza que la rectificación exige la previa repercusión para poder ser ejercitada.

Segundo. *La argumentación de la sentencia de instancia*

Frente a la resolución del TEAC de 18 de septiembre de 2019, TESSA IBÉRICA S.A. interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que lo desestimó en sentencia de 25 de mayo de 2022, objeto del presente recurso.

Esta resolución judicial contiene su ratio decidendi en el Fundamento de Derecho Cuarto, en el que, tras transcribir los artículos 88 y 89 Ley del IVA y desestimar la necesidad de plantear una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sostiene lo siguiente:

"Pues bien, a la vista de los hechos recogidos en el fundamento de Derecho Primero de la presente resolución, podemos ya anticipar que en el caso de autos no era aplicable el plazo de cuatro años del artículo 89 LIVA para efectuar la repercusión, contado desde el devengo del impuesto correspondiente a la operación gravada, por las razones que pasamos a exponer.

Como nos enseña la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 2012, que recoge el Abogado del Estado en la contestación a la demanda "La ley del IVA establece un plazo de caducidad de un año a contar desde la fecha del devengo para la repercusión del IVA (art. 88.4), y un plazo de cuatro años, para rectificar la repercusión efectuada, cuando el importe de las cuotas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las causas determinantes de la modificación de la base imponible previstas en el art. 80, a contar desde el devengo o desde que se produzcan alguna de las causas determinantes de la modificación (art. 89.uno, párrafo segundo), lo que es aplicable aunque no se haya repercutido cuota alguna, siempre que se haya emitido factura o documento equivalente (art. 89.2).

Por tanto, la aplicación del plazo de caducidad de un año para el ejercicio del derecho a repercutir las cuotas del IVA devengadas se refiere a aquellos casos en los que la no repercusión se produce sin que exista causa alguna que lo justifique, pero no es aplicable a los supuestos, entre otros, en los que la no repercusión del IVA en el momento de realizarse la operación se debe a un error, en cuyo caso el plazo aplicable es el previsto para rectificar la repercusión, es decir el de cuatro años".

Volviendo al caso que nos ocupa, no estamos ante una modificación de cuotas repercutidas por error. La nueva factura no rectifica una cuota impositiva repercutidas incorrectamente determinada. Estamos ante una nueva factura por la parte del precio de la compraventa no declarada a sabiendas y de forma voluntaria.

Tampoco concurre ninguno de los supuestos de modificación de la base imponible regulados en el artículo 80 LIVA a los que se remite el apartado Uno del artículo 89 de la misma Ley, por el que se regula la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas.

A lo dicho cabe añadir que, como nos recuerda la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 2011, el apartado Dos artículo 89 LIVA, exige para que entre en juego la ampliación del plazo de un año previsto en el artículo 88.Cuatro de la Ley 37/1992 que la factura correspondiente a la operación gravada, aunque no se hubiera expedido en el plazo reglamentariamente previsto, al menos lo haya sido en el de un año desde la fecha de devengo, siendo así que en el presente caso la factura por la parte del precio de la compraventa no recogido en la correspondiente Escritura Pública no fue emitida hasta el 25 de enero de 2013, habiendo transcurrido, por tanto algo más de un año y nueve meses desde el devengo de la operación gravada, que había acontecido el 14 de abril de 2011.

Por consiguiente, no resultando aplicable el plazo de cuatro años previsto en el artículo 89 LIVA, el plazo de que TESSA IBERICA SA disponía para repercutir el impuesto sobre el valor añadido mediante la expedición de la correspondiente factura era el de un año contado desde la fecha de devengo del impuesto correspondiente a la operación gravada, conforme a lo dispuesto en el artículo 88.Cuatro de la Ley 37/1992, plazo de caducidad que, a la fecha de la emisión de las factura por la parte de precio no recogida en la Escritura Pública de compraventa, había expirado, de acuerdo con lo dispuesta en el citado artículo 88.cuatro LIVA.

Ahora bien, como se recoge en las Sentencias del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2009 y de 29 de marzo de 201, este plazo de caducidad del derecho a reembolsarse el sujeto pasivo con cargo al destinatario de las cuotas devengadas ha de interpretarse, sin embargo, en el sentido de que la pérdida del derecho a repercutir se refiere a aquellos casos en los que la no repercusión se produce sin que exista causa alguna que lo justifique.

En consecuencia, en el caso examinado, no existiendo causa que justifique la no repercusión en plazo, la sociedad demandante perdió su derecho a repercutir el impuesto sobre el valor añadido por la parte del precio no recogido en la Escritura Pública de Compraventa, si bien, esta pérdida (que) no le eximía, sin embargo, de la

obligación de ingresar las cuotas devengadas, operando como una sanción económica para la misma, porque la obligación de ingresar la cuota nace de la realización del hecho imponible, no de la obligación de repercutir.

Así las cosas, de conformidad con lo establecido por el Tribunal Supremo, en la sentencia de fecha 5 de diciembre de 2011 mencionada anteriormente, en la que se dispone que "no cabe obligar al repercutido a soportar la repercusión del impuesto de forma extemporánea, porque la ley no lo permite", en el presente supuesto, en el que se ha excedido el plazo de caducidad de un año para el ejercicio del derecho a la repercusión, no puede exigirse a la entidad SIDERCOM INMOBILIARIA SA, que soporte la repercusión de cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido efectuada por la entidad TESSA IBERICA SA. por cuanto ha manifestado su oposición por la extemporaneidad de dicha repercusión.

La conclusión que alcanzamos no vulnera el principio de neutralidad toda vez que está amparada en la ley y además ha sido la actuación previa de la recurrente, ocultando el precio real de la compraventa en la Escritura Pública correspondiente para conseguir reducir la base imponible a efectos del IVA, la que ha provocado que caducara el tan citado plazo para realizar la repercusión.

A estos efectos conviene recordar que, el principio de neutralidad, con ser el elemento central del sistema del IVA, debe ceder, según el propio TJUE, que se ha manifestado al respecto en muy numerosas sentencias, ante la necesidad de la lucha contra el fraude fiscal."

Tercero. El juicio de la Sala

A efectos de contextualizar la relación entre los artículos. 88. Cuatro y 89 de la Ley del IVA, debemos apuntar las siguientes consideraciones que, anticipamos ya, conducen a la desestimación del presente recurso de casación.

1. Resulta indiferente la motivación que llevó a las partes a ocultar parte del precio en la escritura pública de compraventa de 14 de abril de 2011. Por eso, llama la atención los reproches cruzados contenidos en los escritos presentados por las partes, toda vez que, ambas, ocultaron parte del precio de la compraventa, materializado a través de un cheque emitido por un banco suizo el 12 de abril de 2011, por importe de 6.300.000,00 euros, cantidad percibida por la vendedora, aquí recurrente.

Por tanto, ambas partes, compradora y vendedora, eran conscientes de que la operación escriturada, al ocultar parte del precio, comportaba un fraude del IVA.

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia reiteradamente ha recordado que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112, declarando que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva.

Dicha jurisprudencia ha avalado denegar el derecho a deducción cuando resulte acreditado, mediante elementos objetivos, que ese derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva (sentencias de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446, apartados 54 y 55, y de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 34).

No obstante, aquí nos encontramos en una fase ex ante, la de la repercusión que debió efectuar el sujeto pasivo (hoy recurrente) y que por las circunstancias expuestas omitió al no declarar la escritura pública la totalidad del precio.

Por tanto, conviene dejar apuntado dicho matiz, en particular, por la diferenciación cualitativa entre el derecho a la deducción y la obligación de la repercusión, pues esta se configura como tal, por el artículo 88 Ley del IVA, tanto para los sujetos pasivos -que deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada- como sobre los destinatarios del bien o servicio, que quedan obligados a soportarlo, siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en la Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

No sobra apuntar que el art 87 Ley del IVA proclama que son responsables solidarios de la deuda tributaria que corresponda satisfacer al sujeto pasivo, los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión culposa o dolosa, eludan la correcta repercusión del impuesto. En este sentido -insistimos- parece evidente que ambas partes conocían o deberían haber sabido que mediante el abono de una parte del precio de forma ajena a la escritura que documentó la operación de compraventa estaban participando en una operación que comportaba un fraude del IVA.

2. La operatividad de la repercusión se infiere ya desde el pórtico mismo de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, cuando su artículo 1 expresa que este impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, se aplica sea cual fuere el número de operaciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen, tributo que resultará exigible en cada operación hasta la fase de venta al por menor, incluida esta, lo que revela que la repercusión se encuentra ínsita en el funcionamiento y en el propio mecanismo del tributo.

Por otro lado, la repercusión, juntamente con el derecho a la deducción, conforma uno de los principios fundamentales del IVA, el de su neutralidad; mientras que la repercusión permite trasladar la carga tributaria al repercutido, quien soporta las cuotas se ve liberado de la carga tributaria a través del derecho a la deducción.

Desde el punto de vista normativo, el artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE establece que "los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera."

Como se infiere, entre otras, de la sentencia del Tribunal de Justicia de 22 de marzo de 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163), apartado 50, aunque los Estados miembros están facultados para adoptar medidas en virtud del artículo 273 de la Directiva 2006/112 a fin de salvaguardar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude, tales medidas no deben cuestionar la neutralidad del IVA.

Por tanto, una especial cautela habrá de observarse a la hora de contextualizar tales medidas a través del prisma de los principios de efectividad y equivalencia, dado el amplio margen de regulación del que gozan los Estados miembros al respecto.

3. A los efectos de la obligación de repercusión, debemos atender a la Ley del IVA en su versión vigente en la fecha de la compraventa, esto es, 14 de abril de 2011, fecha en la que debe entenderse producido el devengo del impuesto como consecuencia de la entrega del inmueble (artículo 75.1 Ley del IVA) en virtud de la escritura pública.

Dado que la base imponible del impuesto está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas, procedente del destinatario o de terceras personas (artículo 78 Ley del IVA), la cuota tributaria a repercutir debió calcularse -en el momento del devengo-, sobre la totalidad del precio que comprendía también los 6.300.000 euros abonados a través de un cheque bancario emitido por un Banco suizo.

La repercusión del impuesto debe efectuarse mediante factura o documento sustitutivo, consignando la cuota repercutida separadamente de la base imponible, indicando el tipo impositivo aplicado (art 88.Dos Ley del IVA), repercusión a realizar al tiempo de expedir y entregar la factura o documento sustitutivo correspondiente (art 88.Tres Ley del IVA).

Por otra parte, resulta crucial retener que, a tenor del artículo 88. Cuatro Ley del IVA "[s]e perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo."

4. Tanto la Administración del Estado como la parte compradora sostienen que ha caducado el derecho a la repercusión.

Frente a ello, la recurrente, parte vendedora, enarbolaba un pretendido derecho a la rectificación de las cuotas repercutidas sobre la base del art. 89 Ley del IVA que, en la versión vigente a la fecha en el que se ensaya la rectificación, su redacción respondía a la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, "BOE" núm. 261, de 30/10, y cuyo tenor era el siguiente (el énfasis en negrita es nuestro):

"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.

Dos. Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación cuando, no habiéndose repercutido cuota alguna, se hubiese expedido la factura o documento sustitutivo correspondiente a la operación.

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, no procederá la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas en los siguientes casos:

1.º Cuando la rectificación no esté motivada por las causas previstas en el artículo 80 de esta Ley, implique un aumento de las cuotas repercutidas y los destinatarios de las operaciones no actúen como empresarios o profesionales del impuesto, salvo en supuestos de elevación legal de los tipos impositivos, en que la rectificación podrá efectuarse en el mes en que tenga lugar la entrada en vigor de los nuevos tipos impositivos y en el siguiente.

2.º Cuando sea la Administración Tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y la conducta de éste sea constitutiva de infracción tributaria.

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

Cinco. Cuando la rectificación de las cuotas implique un aumento de las inicialmente repercutidas y no haya mediado requerimiento previo, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo establecido en los artículos 26 y 27 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 periodo 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 periodo 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.

En los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, el sujeto pasivo deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que fueron declaradas las cuotas devengadas."

5. La lectura del primer apartado del artículo 89 permite ya observar que dicho precepto no ampara una facultad libérrima en orden a la rectificación de todo lo que debió repercutirse, sino únicamente -y en los casos que establece el precepto-, una rectificación de las cuotas impositivas repercutidas. El legislador constriñe dicha posibilidad a dos ámbitos claramente delimitados, por un lado, cuando su importe se hubiese determinado incorrectamente; por otro lado, cuando se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

A estos efectos, cabe considerar que la determinación incorrecta se refiere a las cuotas ya repercutidas, pues así lo corrobora el propio texto legal cuando, más adelante, alude a que la rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas. Dicho de otro modo, aquí no se ha producido una incorrecta determinación de las cuotas repercutidas a los efectos del artículo 89 Ley del IVA, más bien, como de forma ilustrativa enfatiza la abogada del Estado, en el presente caso lo que se determinó incorrectamente fue la base imponible del IVA, parte de la cual se dejó de declarar.

Tampoco parece que, en el presente caso, concurren las circunstancias que permitan avalar una modificación de la base imponible sobre el artículo 80 Ley de IVA. En efecto, según el artículo 80, modificación de la base imponible (según la versión vigente en el momento del devengo):

"Uno. La base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los artículos 78 y 79 anteriores se reducirá en las cuantías siguientes:

- 1.º El importe de los envases y embalajes susceptibles de reutilización que hayan sido objeto de devolución.
- 2.º Los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado siempre que sean debidamente justificados.

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.

Tres. La base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso. La modificación, en su caso, no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo máximo fijado en el número 5.º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

Cuatro. La base imponible también podrá reducirse proporcionalmente cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables.

[...]

Seis. Si el importe de la contraprestación no resultara conocido en el momento del devengo del impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido.

Siete. En los casos a que se refieren los apartados anteriores la modificación de la base imponible estará condicionada al cumplimiento de los requisitos que reglamentariamente se establezcan."

Las circunstancias en las que se permite la modificación de la base imponible aparecen claramente tasadas por el precepto, lo que responde a un elemental criterio de seguridad jurídica y de eficacia en el funcionamiento del tributo. A estos efectos, en línea con lo mantenido en los escritos de oposición, la omisión consciente de parte del precio en una escritura pública, con la consiguiente rectificación de la factura, no integra los supuestos del artículo 80 de la Ley del IVA.

6. Por tanto, relacionando la secuencia que dibujan tales preceptos, cabe concluir que, dado que el incremento de la base imponible deriva de no declarar una parte del precio -que debió haberse considerado, en el momento del devengo, para efectuar el correspondiente ingreso y la repercusión de cuotas-, no resulta posible esgrimir un derecho a la rectificación de las cuotas sobre la base del artículo 89 Ley del IVA.

No se opone a la anterior conclusión, la previsión contenida en el artículo 89. Dos Ley del IVA que permite la rectificación, incluso, cuando no se hubiera repercutido cuota alguna pues, a estos efectos, exige que se hubiera expedido factura, debiendo entender, por tanto, que tales cuotas no repercutidas se inferían de dicha factura.

7. Tales conclusiones se ven corroboradas por el análisis de la jurisprudencia recogida en el propio auto de Admisión, exponiendo que la aplicación del plazo de caducidad de un año para el ejercicio del derecho a repercutir las cuotas del IVA devengadas se refiere a los casos en los que la ausencia de repercusión se produce sin causa justificada -y no en los supuestos que se deben a un error-, en cuyo caso el plazo aplicable es el de cuatro años.

Específicamente, se cita la sentencia de 5 de diciembre de 2011, rec. 3954/2009 (ECLI:ES:TS:2011:8222), también recogida por la resolución recurrida, que avala la pérdida del derecho a repercutir el impuesto cuando se hubo ejercitado más de tres años después de la fecha en que se había devengado, así como la compatibilidad de la pérdida de este derecho y de la obligación de ingresar las cuotas devengadas, de acuerdo con el siguiente razonamiento:

"Debemos comenzar aclarando que en el caso de autos no era aplicable el plazo de cuatro años para efectuar la repercusión, contado desde el devengo del impuesto correspondiente a la operación gravada. En efecto, el apartado Dos del artículo 89 de la Ley 37/1992 exige para que entre en juego esa ampliación del plazo de un año previsto en el artículo 88.Cuatro de la Ley 37/1992 que la factura o "documento análogo", aunque no se hubiera expedido en el plazo reglamentariamente previsto (un mes contado a partir del momento en que se realizó la operación, cuando el destinatario de la misma fuera empresario o profesional (artículo 6 del Real Decreto 2404/1985, de 18 de diciembre), al menos lo haya sido en el de un año desde la fecha de devengo, siendo así que en el presente caso la factura no fue emitida hasta el 31 de octubre de 2004, transcurridos más de tres años desde el devengo de la operación gravada, que había acontecido el 14 de febrero de 2001.

[...]

Por consiguiente, el plazo de que [...] disponía para repercutir el impuesto sobre el valor añadido mediante la expedición de la correspondiente factura era el de un año contado desde la fecha de devengo del impuesto correspondiente a la operación gravada, conforme a lo dispuesto en el artículo 88.Cuatro de la Ley 37/1992.

Como dejamos sentado en la sentencia de 18 de marzo de 2009 (casación 2231/06, FJ 3º), ese plazo de caducidad del derecho a reembolsarse el sujeto pasivo con cargo al destinatario de las cuotas devengadas ha de interpretarse, sin embargo, en el sentido de que la pérdida del derecho a repercutir se refiere a aquellos casos en los que la ausencia de repercusión se produce sin causa que lo justifique.

[...]

En consecuencia, la sociedad demandante perdió su derecho a repercutir el impuesto sobre el valor añadido por haberlo ejercitado el 31 de octubre de 2004, más de tres años después de la fecha en que había devengado, el 14 de febrero de 2001. Pérdida que no le eximía, sin embargo, de la obligación de ingresar las cuotas devengadas, operando como una sanción económica para la misma, porque la obligación de ingresar la cuota nace de la realización del hecho imponible, no de la obligación de repercutir.

En fin, hemos admitido que el repercutido pueda deducir las cuotas del impuesto sobre el valor añadido que le hayan sido repercutidas extemporáneamente, porque la ley no lo impide, no siendo posible entender que quien soportó voluntariamente el impuesto incumpla alguna obligación, pero en sentido inverso no cabe obligar al repercutido a soportar la repercusión del impuesto de forma extemporánea, porque la ley no lo permite; así lo dijimos en la sentencia de 18 de marzo de 2009 (casación 2231/06, FJ 4º)."

A la luz de la expresada jurisprudencia, en este caso no cabe rectificar la repercusión, transcurrido más de un año desde el devengo. Además, por las circunstancias concurrentes -ocultación de la base imponible- la tesis de

la recurrente comportaría dejar en manos del contribuyente aspectos fundamentales para la mecánica aplicativa del tributo, sobre lo que se llamó la atención en la sentencia de 5 de diciembre de 2011 al apuntar que "[t]al posibilidad [...] se opondría a la mecánica aplicativa del tributo y a su naturaleza, impidiendo temporalmente el gravamen del valor añadido originado en todas y cada una de las fases de producción del bien o del servicio, calculado por la diferencia entre el impuesto devengado y el impuesto soportado deducible."

8. Finalmente, no se aprecia vulneración de los principios de efectividad y equivalencia, como consecuencia del establecimiento del plazo de un año para proceder a la repercusión de las cuotas de IVA devengadas. Nos encontramos ante un plazo preclusivo en aras de la seguridad jurídica y que proyectándose tanto sobre la administración como respecto del contribuyente preservan la mecánica y funcionamiento del tributo sin que haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los eventuales derechos reconocidos por el ordenamiento de la Unión Europea, no comprometiéndolo, en definitiva, su eficacia ni la equivalencia por lo que se refiere al ejercicio de los derechos en el ámbito nacional y de la Unión.

En cualquier caso, no sobra constatar que la parte recurrente se limita a argumentar que la repercusión intentada -que fue rechazada por la parte compradora- venía amparada en el artículo 89 de la Ley de IVA sin que conste argumentación de su parte en torno a que la alternativa planteada por la Administración, esto es, el plazo de caducidad de un año, previsto en el artículo 88.Cuatro Ley de IVA resulte contraria a dichos principios.

9. Respecto de la pretensión subsidiaria, compartimos con la abogada del Estado que la sentencia del Tribunal de Justicia de 1 de julio de 2021, C-521/19, describe un supuesto ajeno al que nos ocupa, pues se refiere a la inclusión del IVA en el precio de las ventas ocultas descubiertas por la Administración en procedimientos inspectores, escenario este que aquí no se ha producido sin que, por lo demás, se refiera a la repercusión del impuesto.

Además, como se infiere de nuestra sentencia de 17 de diciembre de 2020, rca. 1373/2019, presupuesto para considerar que el precio de las ventas ocultas descubiertas por la Administración (en cualquier caso, escenario ajeno a lo que aquí ha ocurrido) incluía el IVA, es que las partes establezcan el precio sin ninguna mención al IVA. Sin embargo, en el caso enjuiciado, el propio sujeto pasivo hace aflorar, posteriormente, la totalidad del precio, añadiendo al mismo el IVA, de manera que considerar, ahora, que el precio inicialmente declarado incluía ya el IVA resultaría contrario a los propios actos del vendedor que rectificó la factura e ingresó las cuotas devengadas por el importe total del precio de la compraventa.

Consecuentemente, procede desestimar el recurso de casación.

Cuarto. *Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso*

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

El plazo en el que el sujeto pasivo del IVA puede repercutir una cuota del impuesto al destinatario de la operación, como consecuencia de la declaración, en regularización espontánea, de una base imponible previamente no declarada por ocultación de parte del precio de la compraventa, mediante la emisión de una nueva factura y el ingreso del total del impuesto devengado junto con el recargo procedente, es el de un año previsto en el art. 88.Cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

A la vista de que la sentencia de instancia resulta conforme con la anterior doctrina, el recurso de casación debe ser desestimado.

Quinto. *Costas*

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

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

1. Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Cuarto.
2. Declarar no haber lugar al recurso de casación 6345/2022, interpuesto por la representación procesal de TESSA IBÉRICA S.A. contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional de 25 de mayo de 2022, dictada en el recurso núm. 2616/2019.
3. Sin costas.

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

Así se acuerda y firma.

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