

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092464

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de febrero de 2024

Sala 2.^a

R.G. 523/2022

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.* La obligación de rectificación de cuotas de IVA deducidas que recae sobre el destinatario de la operación existe, en el presente caso, desde el momento en que se resolvió el contrato, pues desde esa fecha conocía el cese de efectos de la operación.

La entidad no rectificó las cuotas de IVA deducidas en ningún período, como la misma viene a reconocer, manifestando que no había recibido ninguna factura rectificativa.

Por su parte, la AEAT ha regularizado esta situación en el período 12 del ejercicio 2015, que es el período en que el emisor de las facturas rectificó las cuotas repercutidas, alegando la entidad a estos efectos, la impropiedad de la regularización por considerar que la rectificación de las deducciones debió hacerse en relación con el período 12 de ejercicio 2013 (el cual estaba prescrito al inicio de las actuaciones), pues fue en el año 2013 la fecha en que se produjo la resolución judicial del contrato.

El Tribunal no comparte lo alegado por la entidad. Una cosa es que la interesada tuviera la obligación de rectificar la deducción desde que se resolvió el contrato, sin necesidad de esperar a recibir la factura rectificativa del proveedor, puesto que era conocedora del cese de efectos de la operación, y por ello, no pueda ampararse en la falta de recepción de esta factura para justificar su incumplimiento. Y otra distinta es que la Administración, en un supuesto en el que el destinatario no ha regularizado las deducciones, debiendo haberlo hecho pues tenía conocimiento de la resolución del contrato, y no constando la efectiva remisión de las facturas rectificativas al destinatario, no pueda regularizar en el período en el que se emitieron tales facturas, encontrándose dicho período dentro del permitido por el art. 89 de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

En este punto conviene traer a colación que el Tribunal Supremo aclara que la obligación del adquirente de rectificar las cuotas soportadas, cuando así proceda, no está condicionada a la devolución que deba realizar el vendedor, y confirma, en el caso analizado, la rectificación en el período en que se emitió la factura rectificativa. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

Ley 58/2003 (LGT), arts. 136, 137, 139 y 140.

Ley 39/2015 (LPAC), art. 43.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 27/01/2022 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 25/01/2022 contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana de fecha 20 de diciembre de 2021, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa con número 46-00800-2020. Dicha reclamación se interpuso contra la resolución con liquidación provisional con clave A4...3 y con nº de referencia ..., por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2015 período 12, por cuantía de 283.810,37 euros, dictado por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Valencia.

Segundo.

En relación con **XZ SA**, se inició en fecha 20 de diciembre de 2018 un procedimiento de comprobación limitada de IVA, modelo 353, ejercicio 2015, período 12, cuyo alcance se limitaba a "la comprobación de la rectificación de deducciones en virtud del artículo 114 de la ley como consecuencia de la recepción de facturas rectificativas por resolución de contrato por la entidad dominada **TW**".

No obstante, con fecha 27 de septiembre de 2019 se notificó declaración de caducidad del citado procedimiento de comprobación limitada por haber transcurrido más de seis meses desde la fecha de notificación de inicio del mismo. En dicha declaración se indicaba que la Administración podría iniciar nuevo procedimiento dentro del plazo de prescripción del impuesto.

De esta forma, se inició en fecha 16 de octubre de 2019 un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido (régimen especial del grupo de entidades, modelo agregado), ejercicio 2015, período 12, dictándose el 25 de noviembre de 2019 por parte de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Valencia la correspondiente resolución con liquidación provisional, notificada al interesado en la misma fecha, de la que resulta una deuda a ingresar de 283.810,37 euros (cuota: 248.275,86 euros; intereses de demora: 35.534,51 euros).

De acuerdo con la documentación que obra en el expediente, en fecha ... de 2008, la entidad **QR S.A.** formalizó un acuerdo de transmisión de bienes y contratos cuyo objeto era la cesión de distintas concesiones y conciertos con los Ayuntamientos de MUNICIPIO_1 y MUNICIPIO_2 para el suministro de agua, por importe de ***.***euros más IVA de ***.***euros, a favor de la entidad **TW S.A.** (entidad dominada del grupo de IVA nº ... cuya dominante es la entidad **XZ SA**), en virtud del cual se emitieron dos facturas de fecha 23 de agosto de 2008 que fueron pagadas íntegramente por **TW S.A.** (actualmente denominada **JK SL**).

Posteriormente, la Audiencia Provincial de Valencia dictó en fecha ... de 2013 sentencia confirmatoria del fallo dictado el (...) de 2013 por el Juzgado de Primera Instancia nº ... de ... en el que declaraba "la resolución del contrato privado de fecha ... de 2008, suscrito entre **TW, S.A.** y **QR, S.A.**".

Según indica la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Valencia, conforme a los datos obrantes en su poder, la entidad **QR SA** "expidió dos facturas rectificativas en fecha 14 de diciembre de 2015, la nº de Base Imponible -400.000 y cuota de IVA repercutido de -64.0000 y la nº de Base Imponible -1.800.000 y cuota de IVA repercutido de -288.000, como consecuencia de la sentencia de la Audiencia Provincial de Valencia en el asunto ... de fecha (...) de 2013, que dejaba sin efecto el contrato formalizado entre la entidad **QR SA** y la dominada del grupo **TW SA**, con NIF ..., de fecha (...) de 2008, por el que se transmitían distintos bienes y concesiones administrativas." No obstante, la entidad **TW S.A.** afirma no haber recibido "ninguna factura rectificativa de la entidad **QR, S.A.** vinculada con dicho fallo judicial".

Partiendo de lo anterior, se regulariza la situación tributaria del obligado, al considerar que, habiendo sido anulado mediante sentencia judicial firme el contrato formalizado entre la mercantil **QR SA** y la entidad **TW SA**, en la actualidad **QR SL**, la obligada tributaria debería haber procedido a la minoración de las cuotas de IVA soportado, incluso aunque no se hubieran emitido facturas rectificativas, o habiéndose emitido no las hubiera recibido.

La cuota exigida asciende a 248.275,86 euros (y no a 352.000 euros, que fue el IVA inicialmente repercutido), lo que se fundamenta en el importe recibido por **TW S.A.**, respecto del total de la operación. Concretamente, se señala en la propuesta de liquidación lo siguiente:

*"En este caso la entidad debió rectificar la deducción practicada en su día, al menos en la cuantía correspondiente al importe cobrado 248.275,86 euros ($1.551.274 + 16\% 248.275,86 = 1.800.000$).".
Igualmente, se indica que "en atención al momento en que finalmente se emitieron las facturas rectificativas por parte de la entidad **QR**, el 14 de diciembre de 2015, es en ese período en el que procede efectuar la rectificación, de lo contrario se habría producido un enriquecimiento por parte de **TW** en detrimento de la Hacienda Pública, al haberse resarcido de parte de los importes pagados por los que previamente practicó deducción."*

Asimismo, se indica:

"Como ya se expuso en la propuesta de liquidación, en este caso el proveedor expidió facturas rectificativas sobre la base de una operación totalmente anulada por sentencia judicial.

La entidad contaba con una sentencia judicial que dejaba sin efecto la operación gravada y con la devolución de más de la mitad del importe total de la operación efectuada y esta devolución se hizo por una tercera persona no obligada a emitir factura. Con estos dos elementos pudo rectificar las deducciones previamente practicadas aun en ausencia de factura rectificativa al quedar totalmente sin efecto la operación gravada en su día.

Y de nuevo se reitera que es el propio TEAC, el que, atendiendo a la naturaleza del impuesto, establece que es "indispensable que las cuotas respondan efectivamente a entregas de bienes o prestaciones de servicios de las que el empresario o profesional haya sido destinatario."

Como ya se indicó, no rectificar la deducción en el caso de una operación totalmente anulada en virtud de sentencia judicial supondría mantener la repercusión sobre una entrega de bien o prestación de servicios que no existe.

Evidentemente, resulta acorde con la propia figura impositiva que si la operación no existe ambas partes realicen las rectificaciones que resulten procedentes.

***TW SA** mantiene que en la medida que no tuvo ni tiene constancia de la existencia de ninguna factura rectificativa por este contrato, actuó correctamente y no resulta procedente ninguna regularización. Este modo de*

proceder ha dado lugar a un enriquecimiento injusto por parte de **TW SA** en detrimento de la Hacienda Pública, al haberse resarcido de parte de las cuotas de IVA soportadas en su día, mediante el importe satisfecho por el Banco de ..., sin haber efectuado la rectificación de dichas cuotas de IVA previamente deducidas, quebrando el principio de neutralidad del Impuesto.

Resulta constatado que contaba con un documento, la sentencia judicial, que la ley considera la base para realizar las modificaciones oportunas, que además cobró la mayor parte del importe de la operación que quedó sin efecto y que ha reclamado judicialmente el resto no cobrado. Tampoco en esta fase del procedimiento ha acreditado el desglose de la cantidad reclamada en vía penal, de lo que se deduce que están incluidas las cuotas de IVA que fueron deducidas en su día correspondientes a la parte no cobrada y que no han sido rectificadas.

Por todo ello, procede dictar la liquidación provisional que se adjunta por 248.275,86 euros a ingresar."

Tercero.

Disconforme con la resolución con liquidación provisional descrita, la entidad interpone el 16 de diciembre de 2019, la reclamación económico-administrativa que se numeró como 46-00800-2020, ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana.

Dicha reclamación se resuelve mediante resolución dictada el 20 de diciembre de 2021 y notificada el 27 de diciembre de 2021, por la que se acuerda desestimar la reclamación, confirmando el acto impugnado, señalando a estos efectos lo siguiente:

"se considera ajustada la liquidación provisional efectuada por la Administración, sin que quepa admitir la alegación del recurrente de la improcedencia de la rectificación de la deducción de las cuotas inicialmente repercutidas por falta de expedición de la correspondiente factura rectificativa, por cuanto en el supuesto de que la rectificación de las deducciones suponga una minoración de las cuotas inicialmente deducidas, dicha rectificación es obligatoria para el sujeto pasivo destinatario de la operación, además se trata de una regularización resultante de una comprobación administrativa que reduce el IVA a deducir, tanto por concurrir los supuestos del artículo 80 de modificación de las bases imponibles, como por aplicación del artículo 94.tres de la ley del IVA (En ningún caso procederá la deducción de las cuotas en cuantía superior a la que legalmente corresponda ni antes de que se hubiesen devengado con arreglo a Derecho.)"

Cuarto.

Contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana la entidad interpone recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) el 25 de enero de 2022, alegando, en síntesis, lo siguiente:

- Se debió regularizar el período de liquidación en el que se produjo el cese en los efectos de la operación, que fija en el ejercicio 2013, período 12, lo que implicaría la prescripción de la deuda tributaria exigida.
- Extralimitación de actuaciones en el curso de un procedimiento de comprobación limitada.
- Improcedencia de exigir la rectificación del IVA soportado porque no le fue remitida ninguna factura rectificativa por parte de **QR S.A.**

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

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

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho del acto impugnado.

Tercero.

Comenzando por las cuestiones de índole formal, alega la entidad recurrente que "la Oficina de Gestión Tributaria se ha extralimitado en el alcance de la comprobación limitada, puesto que, en lugar de ceñirse a aquello que el procedimiento de comprobación limitada comprende, pasó a cuestionar determinadas circunstancias fuera del alcance previsto en el artículo 136.2 LGT".

La regulación del procedimiento de comprobación limitada se contiene en el artículo 136 de la LGT, que delimita su contenido, junto a los artículos 137 a 139, que definen las normas de procedimiento, y el artículo 140 que regula los efectos de la comprobación. Dispone el artículo 136 de la LGT:

"1. En el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.

2. En este procedimiento, la Administración Tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:

a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.

b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración Tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.

c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, cuando en el curso del procedimiento el obligado tributario aporte, sin mediar requerimiento previo al efecto, la documentación contable que entienda pertinente al objeto de acreditar la contabilización de determinadas operaciones, la Administración podrá examinar dicha documentación a los solos efectos de constatar la coincidencia entre lo que figure en la documentación contable y la información de la que disponga la Administración Tributaria.

El examen de la documentación a que se refiere el párrafo anterior no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección.

d) Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.

3. En ningún caso se podrá requerir a terceros información sobre movimientos financieros, pero podrá solicitarse al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria.

4. Las actuaciones de comprobación limitada no podrán realizarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria, salvo las que procedan según la normativa aduanera o en los supuestos previstos reglamentariamente al objeto de realizar comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación, en cuyo caso los funcionarios que desarrollen dichas actuaciones tendrán las facultades reconocidas en los apartados 2 y 4 del artículo 142 de esta ley".

A la vista de lo anterior, cabe afirmar que el procedimiento de comprobación limitada se configura como una actuación tributaria amplia en cuanto a su alcance, dado que puede abarcar la totalidad del hecho imponible, pero limitada en cuanto a los medios a utilizar en ella. Así, determinadas facultades cuya atribución es propia de la Inspección de los Tributos no pueden ser ejercidas en este procedimiento, tanto si es realizado por los órganos de gestión como por los de inspección. En este sentido, los apartados 3 y 4 del artículo 136 de la LGT impiden, por ejemplo, la realización de actuaciones fuera de las oficinas de la Administración salvo ciertas excepciones, y la utilización de los requerimientos de información a terceros sobre movimientos financieros. Asimismo, el apartado 2.c) de dicho precepto excluye de las posibles actuaciones a realizar en el seno de este procedimiento el examen de la contabilidad mercantil.

La propia exposición de motivos de la LGT indica que "El procedimiento de comprobación limitada se caracteriza por la limitación de las actuaciones que se pueden realizar, con exclusión de la comprobación de documentos contables, los requerimientos a terceros para captación de nueva información y la realización de actuaciones de investigación fuera de las oficinas del órgano actuante, salvo lo dispuesto en la normativa aduanera o en supuestos de comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación."

En conclusión, no existe una limitación en cuanto a los elementos de la obligación tributaria que pueden ser comprobados y, en su caso, regularizados, en un procedimiento de comprobación limitada siempre que las

facultades desplegadas por los órganos de gestión o de inspección no vayan más allá de las que les están permitidas legalmente.

Por tanto, si la Administración tributaria, mediante el ejercicio de las facultades que le están permitidas, es decir con exclusión del examen de contabilidad, requerimiento a terceros y realización de actuaciones fuera de su oficina, es capaz de obtener toda la información que necesita para llevar a cabo la regularización de los elementos de la obligación tributaria incluidos en el alcance del procedimiento de comprobación limitada, no es necesario acudir a un procedimiento de inspección de carácter general.

Asimismo, en los procedimientos de comprobación limitada la Administración podrá realizar interpretaciones de la norma, a diferencia de lo que ocurre en los procedimientos de verificación de datos donde dicha facultad de interpretación se encuentra muy limitada, debiendo el error en su aplicación ser evidente en la propia liquidación.

Considera la entidad recurrente que la Unidad de Gestión no se ha limitado a las actuaciones previstas en el apartado 2 del artículo 136 de la LGT, pues la cuestión objeto de debate es un tema de indiscutible índole jurídica, que hace necesaria una fundamentación cualificada de la resolución.

Añade que las actuaciones realizadas, así como la argumentación jurídica contenida en las propuestas de liquidación emitidas, excede con mucho del alcance contenido en la comunicación de inicio del procedimiento puesto que el alcance "se circunscribe a la comprobación de la rectificación de deducciones consecuencia de la resolución del contrato formalizado con la entidad **QR**, S.A." pero no a la procedencia de la rectificación de deducciones por haber obtenido el cobro parcial de la cantidad adeudada por **QR**, consecuencia de una ejecución de garantía (que exige una fundamentación jurídica mucho más compleja).

Analizadas las actuaciones llevadas a cabo por la Administración, este Tribunal concluye que en ningún momento se ha excedido de los límites que marca la Ley para el desarrollo del procedimiento de comprobación limitada, toda vez que las facultades desplegadas para llevar a cabo la regularización practicada le eran permitidas.

Tampoco se observa que las actuaciones realizadas estuvieran fuera del alcance comunicado al obligado tributario. En este sentido, en la comunicación de inicio del procedimiento limitada se establece que su alcance se circunscribe a "la comprobación de la rectificación de deducciones que la entidad dependiente del grupo, **TW SA**, debió realizar como consecuencia de la resolución del contrato formalizado con la entidad **QR SA**, en virtud de sentencia judicial".

En el acuerdo de liquidación provisional impugnado se minoran las cuotas de IVA deducidas por la entidad al haber sido anulado el contrato formalizado con **QR SA**, lo que se ajusta al alcance de las actuaciones. El hecho de que la cuota regularizada se haya calculado en función del cobro parcial de la cantidad adeudada por **QR SA** como consecuencia de la ejecución de una garantía, no modifica esta conclusión, con independencia de que la cuantificación de la rectificación de la deducción sea, o no, correcta.

En consecuencia con lo expuesto, procede desestimar lo alegado por la interesada en este punto.

Cuarto.

Respecto a la cuestión de fondo, se trata de analizar la procedencia de la regularización practicada, en la que se minoran las cuotas de IVA soportadas por la entidad en el ejercicio 2015, período 12, como consecuencia de la resolución de un contrato suscrito con **QR SA** el ... de 2008.

Para ello, se deben tener presentes los siguientes artículos de la Ley de IVA:

Artículo 80. Modificación de la base imponible.

"Uno. (...)

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.

(...)"

Artículo 89. Rectificación de las cuotas impositivas repercutidas.

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

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

(...)

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

Cinco. (...)

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

a) Iniciar ante la Administración Tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

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

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 período en que fueron declaradas las cuotas devengadas."

Artículo 114. Rectificación de deducciones.

"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.

Sin perjuicio de lo anterior, en los supuestos en que la rectificación de las cuotas inicialmente soportadas hubiese estado motivado por causa distinta de las previstas en el artículo 80 de esta Ley, no podrá efectuarse la rectificación de la deducción de las mismas después de transcurrido un año desde la fecha de expedición del documento justificativo del derecho a deducir por el que se rectifican dichas cuotas.

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 los artículos 26 y 27 de la Ley General Tributaria.

Tratándose del supuesto previsto en el artículo 80.Tres de esta Ley, la rectificación deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora.

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, si el comprador o adquirente inicial se encuentra también en situación de concurso, deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente deducidas en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora.

No obstante, cuando la rectificación tenga su origen en un error fundado de derecho o en las restantes causas del artículo 80 de esta Ley 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."

Quinto.

Por otro lado, conviene recordar los hechos que constan en el expediente que se consideran relevantes para resolver la cuestión planteada.

En virtud de sentencia de la Audiencia Provincial de Valencia de fecha ... de 2013, se resuelve el contrato celebrado con **QR SA**, en virtud del cual esta última transmitía a la interesada un conjunto de bienes y contratos. Siendo firme dicha sentencia, el sujeto pasivo (**QR SA**) tenía la obligación de rectificar la cuota inicialmente repercutida, para lo cual, conforme a la normativa anteriormente reproducida, disponía de un plazo de cuatro años para emitir la correspondiente factura rectificativa.

Conforme consta en el expediente, las citadas facturas se emitieron el 14 de diciembre de 2015 por **QR SA**, por tanto, dentro del plazo legal previsto en el artículo 89 de la LIVA.

Según se indica en el informe elaborado por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Valencia para el Juzgado 1ª Instancia Nº ... de ..., la Administración tiene conocimiento de estas facturas rectificativas en fecha 19 de junio de 2017, cuando la entidad **QR SA** aporta las mismas en el seno de un procedimiento de comprobación limitada de IVA del 4T ejercicio 2015 sobre la misma, en el que se le requirió expresamente la acreditación de los importes consignados en ese período como "Modificación de Bases y cuotas por importe de -... de BI y -352.000 de Cuota de IVA".

No obstante, la destinataria de las facturas, **TW** (en la actualidad **JK SL**), a través de la entidad dominante del grupo a que pertenece, **XZ SA**, manifiesta que no ha recibido ninguna factura rectificativa de la entidad **QR SA** vinculada al fallo judicial citado.

Al objeto de comprobar esta circunstancia, la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Valencia efectuó tres requerimientos a **QR SA** (en fechas 11 de febrero de 2019, 24 de marzo de 2019 y 4 de mayo de 2019), solicitando la aportación del justificante de la remisión expresa de las citadas facturas rectificativas de fecha 14 de diciembre de 2015 al destinatario **TW**.

En los tres casos, los requerimientos se entienden notificados por el transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición del respectivo acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, sin que **QR SA** hubiera accedido a su contenido, de acuerdo con el artículo 43.2 Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, no habiendo recibido contestación alguna por parte de **QR SA**.

De esta forma, se debe concluir que no se ha podido comprobar la efectiva remisión de las facturas rectificativas de **QR S.A.** a **TW S.A.**

No obstante lo anterior, y con independencia de cuál fuera el comportamiento del sujeto pasivo (**QR, SA**), lo cierto es que se modificaron los elementos que la recurrente tomó en consideración para determinar la cuantía de la deducción inicial, lo que implica su obligación de regularizar la deducción.

Esta obligación de rectificación que incumbe al destinatario/adquirente, existe con plena independencia de la potencial comunicación del proveedor/transmitente al mismo o, incluso, de la ausencia de regularización del IVA repercutido por parte del proveedor.

Así lo ha señalado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en diversas sentencias, como es la de 28 de mayo de 2020, asunto C-684/18, World Comm Trading Gfz SRL que señala:

"40 En el caso de autos, de la información proporcionada por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que, para oponerse a la regularización del IVA, World Comm Trading se apoya en el hecho de que su proveedor, que dejó de operar en Rumanía, ya no está registrado a efectos del IVA en ese Estado miembro y, por ello, ya no está en condiciones de emitir una factura por los descuentos correspondientes a las entregas nacionales que incluya un número de identificación de IVA rumano ni de solicitar, ante las autoridades tributarias rumanas, la devolución de una parte del IVA que había pagado.

41. A este respecto, procede señalar que el hecho de que el propio IVA devengado por el proveedor del sujeto pasivo no esté regularizado es irrelevante a efectos del derecho de la Administración tributaria nacional competente a exigir la regularización del IVA deducido por un sujeto pasivo.

42 En efecto, por una parte, tal circunstancia no figura entre las excepciones establecidas en el artículo 185, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA, que enumera los distintos casos en los que no procede la regularización de una deducción inicialmente practicada.

43 Por otra parte, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la circunstancia de que el propio IVA devengado por el proveedor de un sujeto pasivo no haya sido regularizado es irrelevante a efectos del derecho de la Administración tributaria de obtener la restitución del IVA deducido por un sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de marzo de 2014, FIRIN, C₂107/13, EU:C:2014:151, apartado 57)."

Asimismo, la sentencia de 13 de marzo de 2014, asunto C-107/13, FIRIN, 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.

La obligación de rectificación de cuotas de IVA deducidas que recae sobre el destinatario de la operación existe, en el presente caso, desde el momento en que se resolvió el contrato, pues desde esa fecha conocía el cese de efectos de la operación.

En este punto, debemos traer a colación la resolución del TEAC de 20 de abril de 2021, RG 4707/2018. En ella, al igual que en el caso presente, se analizaba un supuesto de resolución de un contrato de compraventa, sin que el sujeto pasivo que soportó y dedujo el tributo hubiera rectificado la deducción practicada en su momento, alegando que no había recibido la factura rectificativa. Se establece en el Fundamento de Derecho TERCERO lo siguiente:

"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 dependen 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 en la resolución 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 de las deducciones, llegando a la siguiente conclusión:

"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.

(...)"

De acuerdo con la anterior fundamentación, en la resolución citada se confirmó la liquidación practicada por la Inspección en relación con el IVA del ejercicio 2001, período en el que se había resuelto el contrato.

En el presente caso, la entidad recurrente no rectificó las cuotas de IVA deducidas en ningún período, como la misma viene a reconocer, manifestando que no había recibido ninguna factura rectificativa. En este sentido, de acuerdo con el informe elaborado por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Valencia para el Juzgado 1ª Instancia N° ... de ..., no consta en las autoliquidaciones de IVA modelo 322 de los ejercicios 2015 a 2018 presentadas por **TW SA** importes coincidentes con la rectificación de deducciones de las cuotas de IVA soportado que debería haber practicado en base al artículo 114 de la LIVA. Asimismo, **XZ SA**, en su condición de entidad dominante del grupo al que pertenece **TW SA**, ha manifestado que en la medida en que **TW SA** "no ha tenido ni tiene constancia de la existencia de ningún tipo de factura rectificativa por este contrato de la mercantil **QR**, actuó correctamente y su autoliquidación del período 12-2015 era correcta sin que resulte procedente de ningún modo su regularización".

Por su parte, la AEAT ha regularizado esta situación en el período 12 del ejercicio 2015, que es el período en que el emisor de las facturas rectificó las cuotas repercutidas, alegando la interesada a estos efectos, la improcedencia de la regularización por considerar que la rectificación de las deducciones debió hacerse en relación con el período 12 de ejercicio 2013 (el cual estaba prescrito al inicio de las actuaciones), pues fue el ... de 2013 la fecha en que se produjo la resolución judicial del contrato.

Este Tribunal no comparte lo alegado por la entidad recurrente. Una cosa es que la interesada tuviera la obligación de rectificar la deducción desde que se resolvió el contrato, sin necesidad de esperar a recibir la factura rectificativa del proveedor, puesto que era conocedora del cese de efectos de la operación, y por ello, no pueda ampararse en la falta de recepción de esta factura para justificar su incumplimiento. Y otra distinta es que la Administración, en un supuesto en el que el destinatario no ha regularizado las deducciones, debiendo haberlo hecho pues tenía conocimiento de la resolución del contrato, y no constando la efectiva remisión de las facturas rectificativas al destinatario, no pueda regularizar en el período en el que se emitieron tales facturas, encontrándose dicho período dentro del permitido por el artículo 89 de la Ley del IVA.

En este punto conviene traer a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de julio de 2020, Recurso n.º 5094/2017, en la que se plantea como cuestión que presenta interés casacional la de determinar, si en contratos condicionados al cumplimiento de una condición suspensiva, cuando la condición no se cumple y el contrato queda total o parcialmente sin efecto, la rectificación de las cuotas soportadas - deducidas previamente en el IVA-, debe producirse en el periodo de autoliquidación en que se emite la factura rectificativa o en el periodo de autoliquidación en que se devuelve, de forma efectiva, la cuota rectificada al tercero repercutido.

La sentencia fija la siguiente doctrina legal:

" A la pregunta de la Sección Primera la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: determinar si en contratos condicionados al cumplimiento de una condición suspensiva, cuando la condición no se cumple y el contrato queda total o parcialmente sin efecto, la rectificación de las cuotas soportadas- deducidas previamente en el IVA-, debe producirse en el periodo de autoliquidación en que se emite la factura rectificativa o en el periodo de autoliquidación en que se devuelve, de forma efectiva, la cuota rectificada al tercero repercutido", debe contestarse que en los contratos condicionados al cumplimiento de una condición suspensiva, cuando la condición no se cumple y el contrato queda total o parcialmente sin efecto, la rectificación de las cuotas soportadas - deducidas previamente en el IVA-, debe producirse en el periodo de autoliquidación en que se emite la factura rectificativa, y no en el periodo de autoliquidación en que se devuelve, de forma efectiva, la cuota rectificada al tercero repercutido."

El Tribunal Supremo aclara, por tanto, que la obligación del adquirente de rectificar las cuotas soportadas, cuando así proceda, no está condicionada a la devolución que deba realizar el vendedor, y confirma, en el caso analizado, la rectificación en el período en que se emitió la factura rectificativa.

De acuerdo con lo expuesto, procede confirmar la regularización practicada y la resolución del TEAR aquí recurrida.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.