

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 27 de febrero de 2026

Sala 2.^a

R.G. 1362/2024

SUMARIO:

IVA. Modificación de la base imponible. Rectificación de cuotas repercutidas. Opción entre rectificación de autoliquidación originaria o regularización en autoliquidaciones posteriores. Aplicación del plazo de un año frente al plazo de cuatro años. En el supuesto analizado, la entidad, que tributa en el régimen especial del grupo de entidades del IVA, realizó operaciones cuyo devengo se produjo en un periodo anterior, repercutiendo las cuotas conforme a una base imponible que posteriormente fue modificada por la concesión de descuentos o rappels. Como consecuencia, se emitieron facturas rectificativas en un periodo posterior, que no fueron tenidas en cuenta en su autoliquidación. Posteriormente, la entidad solicitó la rectificación de dicha autoliquidación para recuperar el IVA, siendo desestimada por la Administración al considerar aplicable el art. 89.Cinco LIVA. El Tribunal expone que la modificación de la base imponible por descuentos posteriores (art. 80 LIVA) obliga a la expedición de factura rectificativa en el momento en que se conozcan las circunstancias y dentro del plazo de cuatro años (art. 24 RIVA y art. 15 del Reglamento de facturación). Asimismo, la rectificación de cuotas repercutidas (art. 89 LIVA) debe efectuarse cuando se determinen incorrectamente o concurren dichas circunstancias, previendo, cuando suponga minoración, dos alternativas: la rectificación de la autoliquidación originaria (art. 89.Cinco.a en relación con el art. 120.3 LGT), sujeta al plazo de prescripción de los arts. 66 y 67 LGT, o la regularización en la autoliquidación del periodo en que deba efectuarse o en las posteriores dentro del plazo de un año (art. 89.Cinco.b), con obligación de reintegrar las cuotas en exceso. En el caso concreto, la entidad no rectificó la autoliquidación originaria, sino que acudió a la vía de regularización en autoliquidaciones posteriores, sin hacerlo ni en el periodo en que procedía ni dentro del plazo de un año. El Tribunal, conforme a la doctrina del Tribunal Supremo, señala la existencia de dos plazos sucesivos, cuatro años para rectificar las cuotas y un año para regularizar en autoliquidaciones posteriores, sin posibilidad de extensión. En consecuencia, considera improcedente la rectificación solicitada y confirma el acuerdo de la Administración.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.- En este Tribunal ha tenido entrada la reclamación 00-01362-2024-00 interpuesta en fecha 20/02/2024 contra el acuerdo de resolución de rectificación de la autoliquidación del modelo 353 del Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondiente al periodo 02 del ejercicio 2019, dictado el 24 de enero de 2024 por la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Segundo.- Con fecha 30 de marzo de 2023, la entidad XZ S.L. (XZ en adelante), que tributa en el Régimen Especial del Grupo de Entidades del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), en calidad de entidad dominante del grupo IVA .../..., presentó un escrito en el que solicitaba la rectificación de la autoliquidación del grupo IVA, modelo agregado 353, de febrero de 2019, para que se le reconociera un resultado a compensar superior al declarado en un importe de 168.424,83 euros.

La rectificación de cuotas de IVA repercutido trae causa de la emisión por una de las entidades del grupo, NP S.A., en el mes de febrero de 2019, de una serie de facturas de descuento o rappels a ciertos clientes correspondientes a operaciones realizadas en 2018, que no fueron tenidas en cuenta en las autoliquidaciones (modelo individual 322 ni modelo agregado 353) del mes de febrero de 2019.

La Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, dictó el 24 de enero de 2024 acuerdo de resolución por el que desestima la mencionada solicitud de rectificación de autoliquidación por las siguientes razones:

Síguenos en...



“Para resolver la presente solicitud debemos tener en cuenta lo dispuesto por la Ley 37/1992, de 27 de diciembre, del IVA (LIVA), en relación a la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas.

(...)

Por otra parte, el artículo 89. Cinco, párrafo tercero, de la LIVA, dispone que:

(...)

En cuanto a las dos alternativas que ofrece el artículo 89. Cinco LIVA para el supuesto de minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, debe tenerse en cuenta que la opción del apartado a) se reserva por la jurisprudencia para aquellos casos en los que se ha producido, desde el devengo, una repercusión improcedente. Es decir, en ningún caso debió repercutirse la cuota en el devengo o repercutirse por ese importe.

En este sentido se pronuncia la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central 3868/2013, de 17 de marzo de 2016 (...).

Del mismo modo, en Resolución de fecha 21 de noviembre de 2022 (Rec 00-07489-2020) el TEAC dispone lo siguiente:

“El caso planteado se circunscribiría a lo previsto en el artículo 89. Cinco, párrafo tercero, de la Ley del IVA, esto es, supuesto en que procede la disminución de las cuotas inicialmente repercutidas, siendo que, en tal caso, en principio, caben dos alternativas:

- La solicitud de devolución de ingresos indebidos
- La regularización en autoliquidaciones corrientes

No obstante, estas dos posibilidades, que aparentemente se ofrecen de manera indistinta, han de analizarse cuidadosamente. En particular, la primera de las alternativas, presenta dos limitaciones. Así, no podrá acudir a la misma, cuando el exceso de repercusión se deba a una modificación de la base imponible, ni en situaciones en las que el destinatario de la operación, al que se repercutió el IVA en exceso, tenga derecho a la deducción de dichas cuotas, en las cuales la imposibilidad de acudir a este procedimiento viene establecido en el artículo 14.2.c) 4º del RGRVA”.

Teniendo en cuenta estas consideraciones, el procedimiento a seguir en este supuesto para el caso en que la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas sería el previsto en la letra b) del artículo 89.5 LIVA, emitiendo las correspondientes facturas rectificativas, minorando así el IVA devengado declarado en su autoliquidación, y efectuando la devolución de las cuotas rectificadas al destinatario que soportó la repercusión.

Por tanto, el hecho de que NP haya emitido en febrero de 2019 unas facturas rectificativas en concepto de descuentos concedidos sobre la facturación correspondiente al ejercicio 2018, que suponen, por tanto, una minoración del IVA devengado declarado en dicho ejercicio, no implica que proceda rectificar la liquidación de aquel período ni ningún otro, sino que, conforme a lo dispuesto en la letra b) del artículo 89.5 LIVA, es la propia entidad la que debe regularizar la situación tributaria en las declaraciones-liquidaciones que correspondan.”

Tercero.- Disconforme con el acuerdo desestimatorio, con fecha 20 de febrero de 2024, la entidad interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

Puesto de manifiesto el expediente, en el momento procesal oportuno, la entidad presenta el 26 de marzo de 2024 escrito de alegaciones manifestando, en síntesis, lo siguiente:

- El artículo 89. Cinco, párrafo tercero, de la Ley del IVA establece la opción entre dos alternativas que el sujeto pasivo puede elegir. Negar la rectificación por acudir a una de estas vías y no a la otra supone

Síguenos en...



vulnerar el principio de neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido, y produciría un enriquecimiento indebido de la administración tributaria.

- Aún en el supuesto de entenderse que una vez emitida la factura rectificativa el obligado tributario tuviese que ir por el procedimiento del artículo 89.Cinco b) de la LIVA por haber "optado" por esta vía, no estaríamos ante una "opción tributaria" en el sentido del artículo 119.3 LGT y, por lo tanto, nada impide a esta parte cambiar de "opción".

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si resulta ajustado a Derecho el acuerdo dictado por la Administración, lo que implica analizar la procedencia de la solicitud de rectificación de autoliquidación formulada.

Tercero.- El origen de la controversia que nos ocupa y que ha derivado en el proceder de la entidad reclamante, dando lugar al procedimiento de rectificación de autoliquidación, denegado por la Administración, se encuentra en la existencia de operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), que dieron lugar al correspondiente devengo del impuesto según una determinada base imponible que posteriormente se vio modificada como consecuencia de la concesión de rappels o descuentos.

En este sentido, los hitos temporales que han de tenerse en cuenta, tal como se han señalado en los antecedentes de hecho, son los siguientes:

- La entidad NP, S.A., perteneciente al grupo de IVA .../... del que XZ, S.L. es la entidad dominante, llevó a cabo en el ejercicio 2018 operaciones sujetas al impuesto por las que repercutió cuotas de IVA, emitiéndose las correspondientes facturas, que se incluyeron en la autoliquidación del periodo procedente, tanto en la individual (modelo 322) como en la agregada del grupo IVA (modelo 353).

- Por la concesión de rappels a ciertos clientes, NP procedió a modificar la base imponible de las operaciones referidas en el apartado anterior, emitiéndose facturas rectificativas en el mes de febrero de 2019.

- Sin embargo, por error, según se alega, ni NP ni la entidad reclamante (XZ) tuvieron en cuenta las citadas facturas rectificativas en la autoliquidación del mes de febrero de 2019 (ni en el modelo 322 ni en el modelo 353).

- Con fecha 30 de marzo de 2023, XZ presenta escrito solicitando la rectificación de la autoliquidación agregada (modelo 353) del periodo febrero de 2019 con resultado a devolver de 3.427.938,73 euros, además de solicitarse la rectificación de la autoliquidación individual por NP (modelo 322) en el mismo sentido.

- La solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por XZ fue desestimada mediante acuerdo dictado el 24 de enero de 2024 por la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, siendo las razones esgrimidas las siguientes:

"Teniendo en cuenta estas consideraciones, el procedimiento a seguir en este supuesto para el caso en que la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas sería el previsto en la letra b) del artículo 89.5 LIVA, emitiendo las correspondientes facturas rectificativas, minorando así el IVA devengado declarado en su autoliquidación, y efectuando la devolución de las cuotas rectificadas al destinatario que soportó la repercusión.

Síguenos en...



Por tanto, el hecho de que NP haya emitido en febrero de 2019 unas facturas rectificativas en concepto de descuentos concedidos sobre la facturación correspondiente al ejercicio 2018, que suponen, por tanto, una minoración del IVA devengado declarado en dicho ejercicio, no implica que proceda rectificar la liquidación de aquel período ni ningún otro, sino que, conforme a lo dispuesto en la letra b) del artículo 89.5 LIVA, es la propia entidad la que debe regularizar la situación tributaria en las declaraciones-liquidaciones que correspondan.”

Cuarto.- Para abordar la cuestión que nos ocupa se referirá, este Tribunal, a la normativa que resulta aplicable y que ha sido señalada tanto por la Administración, en su acuerdo de denegación, como por la entidad a lo largo del procedimiento administrativo desarrollado y con ocasión de las alegaciones formuladas al tiempo de presentar la presente reclamación económico-administrativa.

El artículo 80 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del IVA, en adelante) regula la cuestión de la modificación de la base imponible. Señala en su apartado Uno:

“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.”

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

“1. En los casos a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto, el sujeto pasivo estará obligado a expedir y remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, en la forma prevista en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. En los supuestos del apartado tres del artículo 80 de la Ley del Impuesto, deberá expedirse y remitirse asimismo una copia de dicha factura a la administración concursal y en el mismo plazo.

(...)”

Tal como se desprende del relato de los hechos que acontecen en el caso que nos ocupa, respecto de operaciones en las que se entiende producido el hecho imponible y el devengo en el ejercicio 2018, se dan las condiciones necesarias para la concesión de descuentos en el período correspondiente a febrero de 2019, por lo que, de forma preceptiva, debe procederse a la modificación de la base imponible de aquellas operaciones.

Por tanto, en los supuestos en los que se pretenda la recuperación del IVA correspondiente a descuentos concedidos con posterioridad al devengo de la operación, ha de expedirse una factura rectificativa en los términos del artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, según el cual:

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

(...)

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

4. La rectificación se realizará mediante la emisión de una nueva factura en la que se haga constar los datos identificativos de la factura rectificada. Se podrá efectuar la rectificación de varias facturas en un único documento de rectificación, siempre que se identifiquen todas las facturas rectificadas. No obstante, cuando la modificación de la base imponible tenga su origen en la concesión de descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, así como en los demás casos en que así se autorice por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no será necesaria la identificación de las facturas, bastando la determinación del período a que se refieren.

(...)"

Por su parte, el artículo 89 de la Ley del IVA, se refiere a la cuestión de la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas. A los efectos que nos ocupa, señala lo siguiente en su redacción vigente al tiempo de los hechos controvertidos, esto es, cuando se formula la solicitud de rectificación:

“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.

(...)"

Del contenido del artículo 89.Cinco de la Ley del IVA cabe deducir que, en su caso, las vías previstas para recuperar el exceso de las cuotas de IVA indebidamente repercutidas, se reducen a:

a) Iniciar un procedimiento de rectificación de la autoliquidación originaria en la que se incluyeron las cuotas de IVA devengado y repercutido que se pretenden rectificar. Así, si la autoliquidación inicialmente presentada por el obligado tributario perjudica sus intereses legítimos, el procedimiento previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria resulta procedente para disminuir el IVA repercutido. En este caso, el plazo para llevar a cabo la rectificación es el general de prescripción, es decir, de acuerdo con los artículos 66 y 67 de la Ley General Tributaria, cuatro años contados desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación.

b) Regularizar las cuotas de IVA repercutido rectificadas mediante su inclusión en la autoliquidación del período en que se emite la factura rectificativa o en la de los siguientes hasta el plazo de un año a contar desde la emisión de la factura rectificativa.

Síguenos en...

No obstante lo anterior, en el presente caso, la entidad pretende recuperar las cuotas de IVA repercutidas en 2018 mediante la solicitud, presentada el 30 de marzo de 2023, de rectificación de la autoliquidación del periodo en que se emitieron las facturas rectificativas, esto es, febrero de 2019.

Por tanto, la entidad no se encuentra en el supuesto previsto en la letra a) del artículo 89.Cinco de la Ley del IVA, pues lo que pretende es rectificar la autoliquidación del periodo impositivo en que emitió las facturas rectificativas (la correspondiente al mes de febrero de 2019), en lugar de la autoliquidación en la que incluyó las cuotas repercutidas que se rectifican (la correspondiente al ejercicio 2018).

La forma de proceder de la interesada se enmarca, en realidad, en la vía prevista en la letra b) del artículo 89.Cinco de la Ley del IVA, si bien, se incumple el plazo fijado por la Ley, cuyo literal establece la posibilidad de 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"; esto es, la Ley de IVA concede el plazo de un año para regularizar la situación tributaria una vez emitida la factura rectificativa. Lo que no concede, a juicio de este Tribunal, es la posibilidad de regularizar la situación tributaria en cualquier momento que el sujeto pasivo considere pertinente, instando la rectificación de autoliquidaciones que se encuentran dentro de ese plazo de un año señalado por la Ley.

En otros términos, la Ley permite que, si no se ha incluido la rectificación en la declaración-liquidación que corresponda, esto es, en la del período en el que se produce tal rectificación, ello pueda realizarse en el plazo de un año, pero la norma no establece la posibilidad, sine die, de regularizar la rectificación de cuotas de IVA repercutidas correspondiente.

En este sentido, indica el Tribunal Supremo, en sentencia de 5 de febrero de 2018 (recurso de casación nº 646/2017), lo siguiente:

"4. Existen pues dos plazos sucesivos: uno primero, para rectificar las cuotas impositivas repercutidas, que es de cuatro años, con independencia de si la rectificación es al alza o a la baja, y otro, para que el sujeto pasivo regularice su situación tributaria, en cuyo caso, si la rectificación implica una minoración de las cuotas repercutidas y opta por llevar a cabo la regularización mediante declaración-liquidación, dispone de un año para obtener la devolución de las cuotas ingresadas en exceso en las arcas públicas, cuotas que, por lo demás, debe reintegrar al destinatario de la operación en cuanto implicaron un exceso, según precisa el artículo 89.Cinco LIVA, párrafo tercero, letra b), in fine.

(...)

7. Siendo así, no se produce el indeseable efecto descrito por la compañía recurrente, consistente en que la Administración se enriquezca injustamente, rompiendo la neutralidad que preside el sistema común del IVA: ... disponía de cuatro años para emitir la factura rectificativa y, una vez hecho, de otro año más para regularizar su situación tributaria [ese plazo se cuenta desde el momento en el que debió efectuarse la rectificación, en los términos del artículo 89.Cinco LIVA, párrafo tercero, letra b)], alterada como consecuencia de la modificación de la base imponible y de la rectificación de la cuota repercutida."

Este mismo criterio ha sido seguido por este TEAC en resolución de fecha 25 de abril de 2025, RG 00-07999-2023.

Así, en el presente caso, la rectificación realizada con la emisión de factura rectificativa en el mes de febrero de 2019, referida a operaciones del ejercicio 2018, pudo regularizarse en la declaración-liquidación de febrero de 2019, cuestión que no se produjo, y también, hasta el plazo de un año desde el momento en que debió efectuarse la rectificación, es decir, hasta el período de febrero de 2020, lo cual, conforme a los datos que obran en el expediente y a las alegaciones de la entidad reclamante, tampoco tuvo lugar al presentar la solicitud de rectificación de autoliquidación de febrero de 2019 el día 30 de marzo de 2023.

En este sentido, la entidad reclamante pretende, instando la rectificación de la autoliquidación de febrero de 2019, regularizar su situación tributaria incluyendo en dicha autoliquidación la rectificación de las cuotas de IVA, alegando que la rectificación de autoliquidaciones a que se refiere la letra a) del artículo 89.Cinco

Síguenos en...



de la Ley del IVA, no está sometida a un plazo específico siendo el único límite temporal el establecido para el artículo 120.3 de la Ley General Tributaria, que es el plazo general de prescripción regulado en el artículo 66 de dicha norma.

Sin embargo, este Tribunal entiende que la interpretación realizada por la entidad reclamante no es procedente, en tanto que, como ya se ha adelantado, la alternativa establecida en la letra a) del artículo 89.Cinco de la Ley del IVA se está refiriendo a la rectificación de la autoliquidación en la que se incluyeron las cuotas de IVA devengado cuya repercusión se rectifica y no a la rectificación de la autoliquidación del periodo en que se emite la factura rectificativa u otras distintas. Por lo que queda claro que la entidad siguió la vía prevista en el artículo 89.Cinco, b) de la Ley del IVA.

En consecuencia, este Tribunal desestima las alegaciones formuladas por la entidad reclamante, toda vez que no se entiende cumplido el plazo previsto en el artículo 89.Cinco.b) de la Ley de IVA para regularizar la situación tributaria tras la correspondiente rectificación de cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido repercutidas.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

