

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de mayo de 2026

Sala 2.^a

R.G. 6614/2024

SUMARIO:

IVA. Repercusión. Rectificación. *Inicio del cómputo del plazo para rectificar. Acreditación de la remisión de la factura rectificativa al destinatario.* Se analiza la procedencia de la modificación de la base imponible del IVA realizada por una entidad tras la resolución de un contrato de compraventa. La controversia gira en torno al cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del IVA para rectificar las cuotas repercutidas y obtener la correspondiente devolución del impuesto. En cuanto al fondo del asunto, el TEAC concluye que la resolución del contrato se produjo en la fecha en la que la compradora ejerció la facultad resolutoria prevista contractualmente y notificó dicha decisión a la vendedora, sin que pueda retrasarse ese momento hasta la devolución efectiva de las cantidades garantizadas mediante avales. Partiendo de esa fecha, el Tribunal considera que la entidad incumplió los plazos legalmente establecidos para la rectificación de las cuotas repercutidas y para la posterior regularización de su situación tributaria. Aunque la factura rectificativa aparece fechada el 12 de enero de 2015, la rectificación de la autoliquidación se presentó el 29 de enero de 2016, una vez transcurrido el plazo de un año previsto por la normativa. Además, el TEAC destaca que la entidad no acreditó la remisión de la factura rectificativa al destinatario de la operación, requisito expresamente exigido por el Reglamento del IVA y cuya prueba corresponde al sujeto pasivo que pretende modificar la base imponible. En consecuencia, confirma íntegramente la regularización practicada por la Administración.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal ha tenido entrada el recurso de alzada 00/06614/2024, interpuesto el 10 de julio de 2024 contra la resolución dictada el 29 de mayo de 2024 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de la reclamación económico-administrativa 41/05388/2023, formulada contra el acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad A02-.....2, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía (Agencia Estatal de Administración Tributaria), relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2015.

La cuantía a efectos de competencia, conforme a los artículos 229 de la Ley 58/2003, General Tributaria, y 35 del Real Decreto 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, asciende a 1.104.814,05 euros, correspondiente a la liquidación del periodo 4T/2015.

SEGUNDO.- En relación con la entidad **TW SL**, el 2 de marzo de 2023 se inician actuaciones de comprobación e investigación por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía. Las actuaciones, de carácter parcial, se limitan a la comprobación de la deducibilidad de las cuotas soportadas deducidas y de las modificaciones de base imponible declaradas.

Como consecuencia de las actuaciones inspectoras realizadas, el 26 de julio de 2023 se formaliza acta de disconformidad A02-.....2. El acuerdo de liquidación se dicta el 31 de agosto de 2023 y del mismo resulta una deuda tributaria de 1.104.814,05 euros.

Se hace constar en el acuerdo que la liquidación inicialmente practicada por el mismo impuesto y periodo fue anulada en ejecución de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central dictada el 21 de noviembre de 2022, del recurso de alzada 00/03476/2020, formulado por **TW SL**, en la que se apreció que la comprobación había excedido el alcance inicialmente comunicado, sin extender el mismo con el fin de adecuarlo al objeto de la regularización, y se calificó el defecto como material, determinante de la improcedencia de la retroacción de las actuaciones. Se añade en el acuerdo de liquidación que en caso de que una liquidación tributaria sea anulada por incurrir en defectos de fondo, la Administración puede liquidar de nuevo, siempre que su derecho a liquidar no haya prescrito y no se incurra en reformatio in peius, conforme a lo señalado por el Tribunal Supremo en sentencia de 29 de septiembre de 2014, dictada en recurso de casación para la unificación de doctrina (recurso 1014/2013).

La regularización se basa en los hechos y fundamentos jurídicos que se exponen a continuación de forma resumida.

El ... de 2004 se formaliza operación de compraventa de la denominada FINCA_1, del término de (...) en MUNICIPIO_1, entre **TW SL** como transmitente y **QR SA** como adquirente, emitiendo la vendedora tres

Síguenos en...



facturas en 2004, con números .../04, .../04 y .../04. La adquirente fue declarada en concurso de acreedores en virtud de auto judicial (...) de 2008.

El 4 de marzo de 2011 **QR SA** emite documento unilateral de resolución del contrato de compraventa, y formaliza en la misma fecha acta notarial de requerimiento a **TW SA** para comunicarle la resolución del contrato de compraventa en virtud de la cláusula octava del mismo. Se hace constar en el acta notarial la advertencia del notario otorgante en cuanto a la insuficiencia de la representación, dado el carácter mancomunado de la misma y la intervención de un único apoderado, y la ausencia de la autorización de la Administración concursal respecto del requerimiento resolutorio, preceptiva conforme a la Ley Concursal.

TW SL emite factura rectificativa R... en la que consta como fecha de emisión el 12 de enero de 2015; la citada factura rectifica las tres facturas emitidas en 2004 a **QR SA**, con base imponible total de 5.538.637,40 euros y cuota de 886.181,98 euros. La entidad procede a la minoración de la base imponible de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 80.Dos de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la autoliquidación del periodo 1T/2015, presentada el 29 de enero de 2016, en sustitución de la presentada el 15 de abril de 2015 por el mismo periodo.

La Inspección inadmite la modificación de base imponible practicada en los términos señalados, por incumplimiento del plazo de cuatro años para efectuar la rectificación previsto en el artículo 89.Uno de la Ley del Impuesto, computado desde la fecha de la pretendida resolución del contrato, el 4 de marzo de 2011, practicándose la rectificación el 29 de enero de 2016; tampoco se cumple el requisito de remisión de la factura rectificativa al destinatario de la operación, previsto en el artículo 24 del Real Decreto 1624/1992, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. Se aprecia, por otra parte, la inexistencia de rectificación de deducciones por parte de la destinataria de la operación, conforme al artículo 114 de la Ley del Impuesto.

El acuerdo de liquidación se notifica a la entidad el 31 de agosto de 2023.

TERCERO.- Disconforme con el acuerdo de liquidación descrito en el antecedente anterior, la entidad interpone reclamación económico-administrativa 41/05388/2023 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía.

El Tribunal Regional dicta resolución el 29 de mayo de 2024 por la que desestima la reclamación y confirma el acto impugnado.

La resolución se notifica a la entidad el 17 de junio de 2024.

CUARTO.- El 10 de julio de 2024 la entidad interpone recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, contra la resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Regional, referida en el antecedente anterior.

Las alegaciones formuladas son las siguientes:

- Defectuosa aportación del expediente administrativo: los documentos no están ordenados cronológicamente, faltan documentos importantes y el mismo no responde a orden alguno.
- La resolución del Tribunal Regional no resuelve la totalidad de las alegaciones formuladas.
- Derecho sustantivo a recuperar la devolución del IVA derivada de la rectificación.
- No es de aplicación la doctrina del doble tiro.
- Subsidiariamente, la rectificación de cuotas se realizó dentro del plazo porque la resolución del contrato se produce a partir de 2012, la rectificación de cuotas se realizó dentro del plazo incluso si se entiende que la resolución del contrato se produjo el 4 de marzo de 2011, el principio de neutralidad no ampara las formalidades exigidas por la Administración para negar la rectificación y los intereses reclamados son improcedentes.

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 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:

Conformidad a Derecho de la resolución impugnada.

TERCERO.- Como se expone en el antecedente de hecho segundo de la presente resolución, la regularización practicada consiste en la inadmisión de la modificación de la base imponible practicada por la entidad en el periodo 1T/2015 por aplicación del artículo 80.Dos de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, por incumplimiento del plazo de rectificación previsto en el artículo 89.Uno de la citada ley, apreciándose asimismo el incumplimiento del requisito de remisión de la factura rectificativa al

Síguenos en...



destinatario de la operación, conforme al artículo 24 del Real Decreto 1624/1992, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La cuestión a determinar se centra, por tanto, en la valoración del cumplimiento de los requisitos para efectuar la rectificación de cuotas impositivas repercutidas de acuerdo con los artículos 89. Uno de la Ley 37/1992 y 24 del Real Decreto 1624/1992.

Para ello, acudimos en primer lugar al artículo 80 de la Ley del Impuesto, regulador de la modificación de la base imponible, que establece en su apartado Dos (redacción dada por Ley 66/1997):

"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".

El artículo 89 de la misma ley se refiere a la rectificación de las cuotas repercutidas en los siguientes términos (redacción dada por Ley 28/2014):

"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 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.

(...)"

A su vez, el artículo 114 de la Ley del Impuesto regula la rectificación de deducciones, señalando (redacción dada por Ley 7/2012):

"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:

(...)

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.

(...)

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 periodo impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas."

El artículo 24 del Real Decreto 1624/1992, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, relativo a la modificación de la base imponible, dispone en su apartado 1 (redacción dada por Real Decreto 1073/2014):

Síguenos en...

"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.

La disminución de la base imponible o, en su caso, el aumento de las cuotas que deba deducir el destinatario de la operación estarán condicionadas a la expedición y remisión de la factura que rectifique a la anteriormente expedida. En los supuestos de los apartados tres y cuatro del artículo 80 de la Ley del Impuesto, el sujeto pasivo deberá acreditar asimismo dicha remisión".

El artículo 80. Dos de la Ley del Impuesto es transposición del artículo 90 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del IVA (anterior artículo 11 parte C, apartado 1 de la Sexta Directiva), que dispone:

"1. En los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.

2. En los casos de impago total o parcial, los Estados miembros podrán no aplicar lo dispuesto en el apartado 1."

También cabe resaltar el artículo 273 de la misma Directiva, que establece:

"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.

No podrá utilizarse la facultad prevista en el párrafo primero para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3."

Los citados artículos 90, apartado 1, y 273 de la Directiva del IVA confieren a los Estados miembros un margen de apreciación, en particular, en cuanto a las formalidades que los sujetos pasivos deben cumplir ante las autoridades tributarias a efectos de proceder a una reducción de la base imponible, teniendo como límite que estas condiciones y obligaciones impuestas a los obligados tributarios por los Estados miembros afecten lo menos posible a los objetivos y a los principios de la Directiva 2006/112 de manera que no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA. Así se desprende de la sentencia de 15 de octubre de 2020, asunto C-335/19, apartados 23 y 24, sentencia de 6 de diciembre de 2018, Tratave, C-672/17, apartados 32 y 33, o la de 11 de junio de 2020, SCT, asunto C-146/19. Se señala en esta última:

"33. A este respecto, es preciso señalar que, con arreglo al artículo 90, apartado 1, de la Directiva del IVA, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.

34. Por otra parte, en virtud del artículo 273 de esta Directiva, los Estados miembros podrán establecer las obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que, en particular, no se utilice esta facultad para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3 de la citada Directiva.

35. Dado que las disposiciones de los artículos 90, apartado 1, y 273 de la Directiva IVA, aparte de los límites que fijan, no precisan ni las condiciones ni las obligaciones que los Estados miembros pueden establecer, tales disposiciones confieren a estos un margen de apreciación, en particular, en cuanto a las formalidades que los sujetos pasivos deben cumplir ante las autoridades tributarias de dichos Estados a efectos de proceder a una reducción de la base imponible (sentencia de 6 de diciembre de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, apartado 32 y jurisprudencia citada).

36. No obstante, las medidas para evitar fraudes o evasiones fiscales, en principio, solo pueden constituir una excepción al cumplimiento de las normas relativas a la base imponible dentro de los límites estrictamente necesarios para alcanzar este objetivo específico. En efecto, deben afectar lo menos posible a los objetivos y a los principios de la Directiva del IVA y, por tanto, no pueden ser utilizadas de forma que afecten negativamente a la neutralidad del IVA (sentencia de 6 de diciembre de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, apartado 33 y jurisprudencia citada).

37. Por consiguiente, es preciso que las formalidades que los sujetos pasivos deben cumplir para ejercitar, ante las autoridades tributarias, el derecho a reducir la base imponible del IVA se limiten a las que permitan acreditar que, después de haberse convenido una transacción, una parte o la totalidad de la contraprestación no ha sido definitivamente percibida. Corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar que las formalidades exigidas por el Estado miembro de que se trate cumplen este requisito (sentencia de 6 de diciembre de 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, apartado 34 y jurisprudencia citada)."

CUARTO.- La entidad reclamante formula en primer lugar dos alegaciones que denomina previas, y que se concretan en la defectuosa aportación del expediente administrativo apreciada por el Tribunal Regional

en la resolución impugnada y la falta de atención en dicha resolución a la totalidad de las alegaciones formuladas.

En cuanto a la alegada aportación defectuosa del expediente administrativo, la resolución impugnada indica en su fundamento de derecho segundo que *"el expediente administrativo remitido no responde a lo que debe ser un expediente administrativo. Se mezclan, sin orden alguno, actuaciones de la inspección con expedientes sancionadores de las oficinas gestoras y faltan documentos importantes (nuestra resolución de 27 de febrero de 2020, la Resolución del TEAC de 21 de noviembre de 2022 y el acuerdo de ejecución de esta última de 1 de marzo de 2023). El expediente no guarda el necesario orden cronológico, pues parte de las segundas actuaciones de inspección se encuentran situadas antes de las primeras actuaciones"*. No hace constar el Tribunal, no obstante, consecuencia alguna derivada de las anteriores afirmaciones.

La reclamante manifiesta que los defectos en el expediente han dificultado su defensa, sin especificar los motivos por los que se habría producido dicha circunstancia.

No aprecia este Tribunal Central la alegada indefensión, en la medida en que los documentos cuya falta señala el Tribunal Regional deben razonablemente encontrarse en poder de la reclamante, y sin que el desorden referido impida, a juicio de este Tribunal, obtener un adecuado conocimiento de los hechos valorados y de los fundamentos de derecho aplicados, a efectos de la formulación de alegaciones por parte de la entidad, como de hecho plantea en el correspondiente trámite del procedimiento económico-administrativo.

Respecto de la alegada falta de atención por parte del Tribunal Regional a la totalidad de las alegaciones formuladas, la entidad señala que la resolución incurre en un defecto de falta de motivación por este motivo.

La figura de la incongruencia implica la conculcación del derecho a obtener una resolución fundada en Derecho sobre las pretensiones planteadas por los interesados.

De esta forma, incurre en incongruencia omisiva la resolución que deja sin resolver alguna de las peticiones que le han sido formuladas, si bien, como ha declarado el Tribunal Constitucional, no puede entenderse tal afirmación en el sentido de que sea obligado constitucionalmente dar respuesta pormenorizada a cada una de las argumentaciones planteadas por las partes. No cabe hablar de omisión si la resolución responde a la pretensión y resuelve el tema planteado, pues ha de distinguirse entre las respuestas a las argumentaciones deducidas por las partes para fundamentar sus pretensiones y estas últimas consideradas en sí mismas. Concretamente, en lo referido a las argumentaciones, no puede entenderse vulnerado el derecho del interesado por el hecho de que no se dé respuesta explícita y pormenorizada a todas y cada una de las vertidas en el procedimiento. El derecho invocado puede satisfacerse, atendiendo a las circunstancias de cada caso, con una respuesta a las argumentaciones que vertebran el razonamiento de las partes, aunque se dé una respuesta genérica o incluso aunque se omita esta respuesta respecto alguna argumentación que, a tenor de la respuesta ya obtenida, resulte secundaria.

En definitiva, hay que distinguir entre las argumentaciones que las partes formulen para fundar sus pretensiones y las pretensiones en sí mismas consideradas. Respecto de las primeras no es necesaria, para la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva, una contestación explícita y pormenorizada a todas y cada una de ellas, pudiendo bastar con una respuesta más o menos genérica. Sin embargo, no ocurre lo mismo con el nivel de exigencia de la congruencia con las pretensiones efectivamente deducidas, siendo necesario, para no incurrir en incongruencia omisiva, que al menos pueda deducirse de lo resuelto una respuesta tácita o inherente al conjunto de los razonamientos contenidos en la pretensión de que se trate, de manera que cabalmente pueda deducirse que no sólo el órgano decisor tomó en consideración la pretensión deducida sino, además, el motivo de la respuesta. Lo señalado ha sido reflejado, por lo que se refiere a la congruencia en las sentencias en el ámbito contencioso-administrativo por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, con cita de anteriores sentencias y de la doctrina del Tribunal Constitucional. Por ejemplo, sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 11-10- recurso 4080-1999. Recientemente, y en igual sentido, se puede citar la sentencia de 22 de junio de 2020 (recurso número 8110/2018).

En el ámbito económico-administrativo también resulta aplicable la incongruencia omisiva cuando el TEAR no se pronuncia expresamente acerca de la pretensión del reclamante. Así, la resolución de este TEAC de 1 de junio de 2015, RG 00/01864/2012, establece que debe apreciarse incongruencia omisiva cuando el órgano resolutorio deje sin contestar alguna de las pretensiones sometidas a su consideración por las partes, siempre que no quepa interpretar razonablemente este silencio como una desestimación tácita cuya motivación pueda inducirse del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución. Así, la sentencia del Tribunal Constitucional 278/2006, de 25 de septiembre de 2006, recoge los distintos tipos de incongruencia procesal, en la que define la incongruencia omisiva como aquella que tiene lugar *"cuando el órgano judicial deje sin contestar alguna de las pretensiones sometidas a su consideración por las partes siempre que no quepa interpretar razonablemente el silencio judicial como una desestimación tácita cuya motivación pueda inducirse del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución"* (STC 202/1998, de 14 de octubre; 124/2000, de 16 de mayo; y 85/2006, de 27 de marzo).

En el presente caso, la reclamante entiende que el Tribunal Regional no se pronuncia sobre las alegaciones relativas a su derecho sustantivo a la devolución del IVA, ni sobre la realización en plazo de la rectificación

Síguenos en...



del IVA repercutido o la vulneración del principio de neutralidad derivada de las exigencias formales de la Administración.

La resolución impugnada analiza la cuestión referente al segundo procedimiento inspector y a los intereses de demora, y en cuanto al fondo del asunto se remite a la resolución previa del mismo Tribunal de 27 de febrero de 2020, 14/02950/2017, relativa a la primera liquidación anulada, recogiendo la conclusión alcanzada en cuanto a la modificación de la base imponible con posterioridad al transcurso del plazo de cuatro años computado desde la resolución del contrato de compraventa el 4 de marzo de 2011.

Considera este Tribunal, conforme a la doctrina expuesta, que no se produce en este caso incongruencia omisiva causante de indefensión, pues el Tribunal Regional se ha pronunciado sobre la pretensión de la interesada y ha contestado sus alegaciones principales, aunque algunos de sus argumentos no hayan sido contestados de forma expresa.

QUINTO.- Alega seguidamente la reclamante que no es de aplicación en el presente caso la doctrina del doble tiro, que no es pacíficamente admitida y está siendo cuestionada por algunos pronunciamientos judiciales. Hace referencia a la sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de abril de 2023 (rec. 692/2018), que, según indica, se refiere a un doble tiro en un caso de IVA en el que la Administración en lugar de practicar liquidaciones provisionales por cada periodo impositivo trimestral, practicó una liquidación anual, considerando que el defecto indicado es de carácter material y que sólo origina la anulabilidad de la liquidación, e impide a la Administración completar lo ya actuado ni llevar a cabo nuevas comprobaciones o nuevos requerimientos para integrar sus actuaciones. Entiende que en el presente caso la Inspección ha tramitado un segundo procedimiento completo para afianzar sus argumentos y completar la primera inspección, justo lo que la doctrina jurisprudencial citada impide. Cita asimismo la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de junio de 2012 (rec. 5043/2009), que reproduce lo dispuesto en la sentencia de 26 de marzo de 2012 (rec. 5827/2009), y que, señala, impide a la Administración tramitar un segundo procedimiento inspector y/o dictar una nueva liquidación.

En relación con lo alegado procede señalar que el Tribunal Supremo ha aclarado su doctrina sobre el doble tiro en sentencias de fecha posterior a la de la Audiencia Nacional citada por la reclamante, en las que ha reconocido que tras la anulación total de una liquidación tributaria por vicio sustantivo, la Administración puede iniciar un nuevo procedimiento inspector para girar una nueva liquidación por el mismo concepto y período. En particular, en sentencias de 3 de abril de 2024, rec. 8287/2022, y de 5 de abril de 2024, rec. 96/2023, que han sido acogidas por este Tribunal Central en resoluciones de 27 de marzo de 2025 (00/07248/2023) y de 24 de septiembre de 2025 (00/06444/2023).

Al respecto, se indica en la resolución de 24 de septiembre de 2025:

"TERCERO.- Invocando los principios de buena fe, seguridad jurídica y cosa juzgada administrativa, la primera cuestión que plantea el recurrente es la propia posibilidad de llevar a cabo un nuevo procedimiento inspector acerca de los mismos hechos que ya habían sido objeto de previa comprobación. (...)

En este sentido, ha de señalarse que el TS (entre otras sentencias cabe citar la STS de 22/12/2020 en recurso de casación número 2931/2018) ha confirmado, en contra de numerosas críticas doctrinales, la posibilidad de reiterar actos de la Administración, permitiéndole que vuelva sobre sus propios actos para dictar nuevos acuerdos. Nos encontramos por tanto ante el denominado usualmente "doble tiro", el dictado de una segunda liquidación cuya posibilidad se halla jurisprudencialmente reconocida, si bien con una serie de límites establecidos en atención a los principios de buena fe y seguridad jurídica a cuyo respeto se encuentra obligada. Así, en primer lugar, debe descartarse la posibilidad de reiterar el acto si la causa que provocó la anulación del mismo fue la de haberse consumado la prescripción. Por otra parte, tampoco cabe la adopción de acuerdos que resulten para el contribuyente más gravosos que las liquidaciones anuladas inicialmente, en aplicación del principio de prohibición de la reformatio in peius. Por último, jurisprudencialmente también se ha señalado la improcedencia de que la Administración pueda reincidir en el error y obstinarse en el mismo fallo.

De esta forma, hoy en día se encuentra completamente consolidada la doctrina jurisprudencial sobre la posibilidad de dictar una nueva liquidación en sustitución de otra previamente anulada en vía económico administrativa o judicial por motivos de fondo, facultad administrativa que podrá ser ejercitada mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción para liquidar. En este punto, conviene también referirnos a la ya veterana STS de 19/11/2012, recurso 1215/2011 cuya doctrina ha sido acogida por este TEAC en resolución RG 00-00001-2010 de fecha 24/11/2010. En ambos casos, se reconoce la posibilidad de que la Administración dicte una nueva liquidación cuando la anterior haya sido completamente anulada por razones de fondo; es decir, se parte como presupuesto de la existencia de una previa liquidación totalmente anulada por razones sustantivas.

Asimismo, en relación con esta cuestión y en línea con lo señalado, se ha pronunciado recientemente el TS en sentencias de fecha 03/04/2024 (recurso de casación 8287-2022) y de fecha 05/04/2024 (recurso de casación 96-2023), respaldando, así, la denominada doctrina del "segundo tiro". En este sentido, la citada sentencia del TS de 03/04/2024, además de hacer referencia a sus pronunciamientos previos sobre la posibilidad de dictar una nueva liquidación tras la anulación de una anterior, establece lo siguiente:

<TERCERO. Primera cuestión de interés casacional.

Síguenos en...



1. La primera cuestión de interés casacional consiste en determinar si la potestad que la jurisprudencia del Tribunal Supremo reconoce a la Administración tributaria para reiterar una liquidación tras una estimación total por razones sustantivas, permite rectificar los errores cometidos en la primera liquidación tramitando un nuevo procedimiento de comprobación e investigación.

(...)

3. Una vez recordados los límites que, conforme a la doctrina de esta Sala, tiene la Administración tributaria para dictar una nueva liquidación en el mismo asunto, procede examinar el caso ahora planteado. A tal fin, hay que partir, por no resultar controvertido, que el TEAC en su resolución de 17 de junio de 2014 se limitó a anular la liquidación impugnada -20 de abril de 2009- y no a declararla nula de pleno derecho, al apreciar la existencia de un vicio sustantivo, por lo que no hay duda de que la Administración podía dictar una nueva liquidación.

Lo relevante, a los efectos ahora examinados, será determinar si para dictar esa nueva liquidación puede la Administración incoar un nuevo procedimiento inspector por el mismo concepto impositivo, IVA de 2017, con el mismo alcance parcial y el mismo objeto, limitado a comprobar la transmisión del inmueble a ... el 4 de mayo de 2007.

(...)

Pues bien, la respuesta que debe darse a dicha cuestión nos la proporciona la doctrina jurisprudencial de esta Sala, a la que hemos hecho sucinta referencia, así como otras sentencias dictadas en supuestos de ejecución de sentencia judicial (STS 23 de junio de 2020, rec. cas.5086/2017), en las que, junto a la anulación por motivos formales, que permite la retroacción de actuaciones, lo que conlleva que deba volverse al procedimiento para que "en este" se subsane el vicio formal, momento en el que debe de continuar el procedimiento dirigido a dictar la liquidación "dentro del plazo que resta", contempla la anulación total por motivos de fondo que comporta el inicio de un nuevo procedimiento de inspección, siempre y cuando no haya prescrito del derecho de la Administración. En estos casos, además, se limitará la ejecución de la resolución económico-administrativa a anular la liquidación.

SÉPTIMO. Respuesta a las cuestiones de interés casacional.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a las cuestiones de interés casacional, en los siguientes términos:

1. La potestad que la jurisprudencia del Tribunal Supremo reconoce a la Administración tributaria para reiterar una liquidación tras una estimación total por razones sustantivas, permite rectificar los errores cometidos en la primera liquidación tramitando un nuevo procedimiento de comprobación e investigación para dictar un nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad esté viva.

De igual manera, en esta misma línea, en la otra Sentencia del TS de fecha 05/04/2024 antes citada, se planteaba como cuestión de intereses casacional:

<2.1. Reafirmar, reforzar, aclarar, completar o, en su caso, revisar la jurisprudencia sobre si, en aquellos casos en los que por sentencia judicial se anulan liquidaciones tributarias por motivos de fondo, la Administración tributaria puede iniciar un nuevo procedimiento inspector sobre los mismos conceptos tributarios y periodos y con igual alcance y extensión que el previo, y dictar, tras la tramitación del citado nuevo procedimiento, unas nuevas liquidaciones.>

Y en el Fundamento de Derecho Cuarto de la citada sentencia, se concluía sobre dicha cuestión lo siguiente:

<CUARTO. Sobre el juicio de la Sala

Estamos ante un supuesto de los que han recibido respuesta jurisprudencial, esto es, anulación total de los actos impugnados por motivos de fondo, al respecto se ha dicho, ya lo hemos transcrito, que "La anulación total por motivos de fondo comporta el inicio de un nuevo procedimiento, de no haber prescrito el derecho de la Administración, limitándose la ejecución de la sentencia, como en la nulidad radical, a anular la liquidación." En definitiva, como una constante jurisprudencia establece, la Administración conserva la potestad de volver a liquidar, a través de los cauces procedimentales adecuados, de no haber prescrito su derecho, cabe la posibilidad de reiterar un acto tributario, incluida la liquidación, después de que se haya anulado el inicialmente practicado, siempre que no se haya producido la prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar o recaudar>

En definitiva, de los pronunciamientos del TS citados puede extraerse la siguiente casuística:

a) La anulación de una liquidación por razones formales permite dictar una nueva liquidación sustitutiva dentro del procedimiento original al que se retrotraen las actuaciones.

b) La anulación total por motivos de fondo permite (no obliga) dictar una nueva liquidación sustitutiva, pero tal liquidación deberá ser dictada dentro de un nuevo procedimiento que podrá iniciarse si aún no ha prescrito la facultad de liquidar.

c) La anulación parcial por motivos de fondo obliga a dictar una nueva liquidación en sustitución de la anulada. Esta liquidación sustitutiva será dictada en el trámite de ejecución de fallo de la resolución judicial o económico administrativa y ajustándose estrictamente a lo allí resuelto".

Síguenos en...

En el caso que ahora analizamos, el Tribunal Central acordó la anulación de la liquidación impugnada por motivos de fondo, por lo que, conforme a la jurisprudencia y la doctrina expuestas, la Administración puede dictar una nueva liquidación dentro de un nuevo procedimiento de comprobación, siempre que no haya prescrito su derecho a liquidar, que la nueva liquidación no sea más gravosa para el contribuyente que la primera anulada y que la Administración no reincida en el error, cuestiones que no son objeto de controversia.

Por otra parte, el Tribunal Supremo ha aclarado también en las sentencias ya citadas determinados pronunciamientos previos referidos a la imposibilidad de tramitar otra vez el procedimiento y completar la instrucción pertinente. Así, dispone la referida sentencia de 3 de abril de 2024 (recurso 8287/2022):

"Es cierto que esta Sala ha declarado, como se ha expuesto, que si bien la Administración podrá dictar una nueva liquidación, ello será "sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente", lo que en forma alguna significa que no pueda incoar un nuevo procedimiento y realizar en el seno del mismo los actos de instrucción necesarios para dictar finalmente un "nuevo acto ajustado a derecho mientras su potestad está viva", evitando así incurrir en el mismo error que motivó la anulación de la primera liquidación.

La adecuada lectura que debe hacerse de dicha expresión es que la Administración no podrá volver sobre el mismo procedimiento y completar en él los actos de instrucción que sean necesarios, pues eso solo le está permitido en supuestos de anulación por vicios formales, pero no cuando la liquidación haya sido anulada por adolecer de un defecto sustantivo, dado que en estos casos no le está vedado a la Administración iniciar un nuevo procedimiento y liquidar de nuevo, con los límites anteriormente referidos."

A la vista de lo expuesto, deben desestimarse las alegaciones formuladas en este punto, dado que la tramitación de un nuevo procedimiento es, en este caso, la vía apropiada para dictar una nueva liquidación.

SEXTO.- Con carácter subsidiario, alega la entidad que la rectificación de cuotas se realizó dentro del plazo porque la resolución del contrato se produce a partir de 2012, y que, en todo caso se realizó en plazo, incluso si se entiende que la resolución del contrato se produjo el 4 de marzo de 2011.

Manifiesta la entidad que la carta por conducto notarial por la que **QR SA** comunica unilateralmente la rescisión del contrato de compraventa se remite el día 8 de marzo de 2011, pero dicha resolución contractual no se materializa con plenos efectos jurídicos hasta que **TW SL** no devuelve el precio recibido a cuenta, o, al menos, no se puede considerar que dicha resolución sea pacífica mientras esté intentando por los medios a su alcance impedir la devolución del precio a la compradora. Entiende que esta circunstancia no se produce, al menos, hasta que tras el auto del Juzgado de Primera instancia n.º ... de (...), de FECHA_1 de 2012, autos de ejecución de títulos no judiciales .../2012, **TW SL** se aquieta con dicha resolución judicial, no la recurre y los bancos en base a los avales prestados devuelven a **QR SA** el dinero que recibió **TW SL**, como precio de la compraventa. De este modo, concluye, el plazo de 4 años para la emisión de la factura rectificativa vencería el FECHA_1 de 2016 y el plazo para la presentación de la declaración sustitutiva vencería en enero de 2017.

Recordemos que el artículo 80.Dos de la Ley 37/1992 prevé que la modificación de la base imponible se realizará 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; en el presente caso, **QR SA** acuerda unilateralmente la rescisión de la compraventa formalizada con **TW SL** conforme a la estipulación octava del contrato de compraventa de ... de 2004, en la que se indica que *"El presente contrato podrá ser resuelto a instancia de cualquiera de las partes en el supuesto de que la densidad establecida en el PGOU aprobado de forma definitiva y firme sea inferior a ... viviendas por hectárea (...)"*.

En carta dirigida por **QR SA** a **TW SL**, de fecha 4 de marzo de 2011, se comunica la resolución del contrato de compraventa de ... de 2004 conforme a la estipulación octava, con efectos en la fecha de recepción de la carta. En la misma fecha, 4 de marzo de 2011, se emite acta de requerimiento notarial, por la que **QR SA** solicita la personación de notario en el domicilio de **TW SL** para hacer entrega de la citada carta. En acta notarial de 8 de marzo de 2011 se hace constar la entrega al identificado como representante de la entidad de acta y cédula de notificación y requerimiento el 9 de marzo de 2011, entrega que se reitera el 15 de marzo de 2011, dado que la documentación se encontraba incompleta; se recoge la comparecencia ante el notario de representante de **TW SL** y sus manifestaciones relativas a la falta de acreditación del representante de **QR SA**, la declaración de concurso de dicha entidad y la falta de autorización de la Administración concursal respecto del requerimiento resolutorio, y su oposición a la resolución contractual.

El auto judicial de FECHA_1 de 2012 al que se refiere la entidad, desestima la oposición de **TW SL** contra la ejecución despachada conforme al auto de FECHA_2 de 2012 y acuerda proseguir la ejecución; respecto del auto de FECHA_2 de 2012, se indica que por el mismo, en nombre y representación de **XZ SA** se despachó ejecución frente a **TW SL**. Señala asimismo que el título ejecutivo del que deriva dicha ejecución es póliza de contragarantía de aval y revelación de fianza suscrita entre la ejecutante **XZ SA** y **TW SL**, constituido a su vez como garantía del aval de 17 de junio de 2004 otorgado por **XZ SA** a favor de la ejecutada **TW SL**, ante **QR SA**, para responder de la devolución de la parte del precio abonado a **TW SL** en el contrato de compraventa de la finca FINCA_1. Se añade que en el indicado aval se recoge que la entidad avalista hará efectivo el aval a primer requerimiento, sin excusa ni pretexto alguno, incluida la oposición del avalado, en el plazo de diez días desde la notificación que a tal fin le efectúe

fehacientemente QR SA, a la que adjuntará copia autorizada del requerimiento notarial resolutorio de la compraventa formulado a TW SL.

De los elementos descritos, es destacable que el contrato de compraventa de ... de 2004 preveía expresamente el derecho de las partes a resolver el contrato de forma unilateral, en el supuesto de que la densidad establecida en el PGOU aprobado de forma definitiva y firme fuera inferior a ... viviendas por hectárea, circunstancia que la adquirente considera producida, según manifiesta en la carta de 4 de marzo de 2011. La resolución del contrato se pone en conocimiento de TW SL con la notificación de acta de requerimiento el 15 de marzo de 2011, con la entrega completa de la documentación.

En cuanto al auto judicial de FECHA_1 de 2012, antes descrito, se limita a pronunciarse sobre la procedencia de la ejecución por la avalista XZ SA frente a TW SL.

De lo anterior resulta, a juicio de este Tribunal, que la fecha de resolución del contrato con arreglo a Derecho es el 4 de marzo de 2011, a partir de la que debe computarse el plazo de cuatro años para efectuar la rectificación. La fecha de resolución que pretende la interesada no es admisible, en la medida en que dependería exclusivamente de su voluntad de devolver el precio de la operación anulada, y, por otra parte, no consta pacto alguno al respecto en el contrato por el que se formaliza la operación.

SÉPTIMO.- La reclamante afirma que, incluso admitiendo que la resolución del contrato se produjo el 4 de marzo de 2011, la rectificación se realizó en plazo, dado que la factura rectificativa se emitió el 12 de enero de 2015, habiendo sido declarada el 29 de enero de 2016, mediante declaración complementaria de la presentada el 15 de abril de 2015, correspondiente al primer trimestre de dicho año.

Por tanto, lo que realmente pretende la entidad es rectificar su autoliquidación relativa al periodo 1T/2015, de forma que se incorpore la minoración de la base imponible en dicha autoliquidación, como se deduce de sus alegaciones.

Conviene recordar que el Tribunal Supremo, en sentencia de 5 de febrero de 2018 (recurso de casación n.º 646/2017), ha reconocido la existencia de un plazo de cuatro años para rectificar las cuotas repercutidas, seguido de un plazo de un año para regularizar la situación tributaria, de acuerdo con el artículo 89. Cinco. b) de la Ley 37/1992, señalando la referida sentencia:

"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: XX 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."

Adicionalmente, el Tribunal Central ha establecido en resoluciones de 25 de abril de 2025 (00/07999/2023) y de 27 de febrero de 2026 (00/01362/2024) que el artículo 89.Cinco.b) de la Ley 37/1992 permite regularizar la situación tributaria en las autoliquidaciones posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la rectificación, no concediendo la posibilidad de regularizar la situación tributaria una vez transcurrido ese año mediante la solicitud de rectificación de autoliquidaciones que se encuentran dentro de ese periodo del año señalado por la Ley.

Por tanto, en el presente caso, la pretendida rectificación de autoliquidación pudo ser realizada desde la fecha en que debió efectuarse la rectificación, atendiendo a la fecha que consta en la factura rectificativa, el 12 de enero de 2015, y hasta el plazo de un año, esto es, el 12 de enero de 2016. Como consecuencia, la rectificación efectuada el 29 de enero de 2016 no es admisible, dado que es posterior a la finalización del citado plazo.

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que la reclamante no ha aportado elementos de prueba que justifiquen la emisión de la factura rectificativa en la fecha indicada, el 12 de enero de 2015 y, en particular, no ha acreditado la remisión de la factura al destinatario de la operación, creando dudas razonables acerca de la fecha de emisión de dicha factura, tal y como indica la Administración en el acuerdo de liquidación:

"La entidad obligada tributaria ha aportado una factura rectificativa fechada el 12/01/2015. Si bien esta factura aparece como emitida en esta fecha, no se ha acreditado su remisión al destinatario, prueba que corresponde a la entidad obligada tributaria.

Este hecho, unido a otros recabados y probados por la Inspección (y que se han expuesto en el apartado previo) apuntan a que dicha factura rectificativa no ha sido emitida por la interesada hasta el ejercicio 2016, año en el que presenta autoliquidación complementaria. Por lo que, desde el momento en que la Inspección ha cuestionado fundadamente la factura rectificativa aportada, corresponde a la entidad obligada tributaria

aportar prueba de su realidad (artículo 106.4 de la LGT). Prueba que, a pesar de su requerimiento, no ha sido aportada. Por lo que la Inspección no puede dar por buena, sin más prueba documental, la fecha que figura en la factura rectificativa, habida cuenta los indicios que apuntan en otra dirección."

En el citado apartado previo de la liquidación (página 15) se indica lo siguiente:

"Pues bien, en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas, no ha resultado acreditado que la factura rectificativa fuese expedida y remitida al destinatario el día 12/01/2015, en base a los siguientes hechos:

-La factura rectificativa sí se incluye en el Libro Registro de facturas emitidas correspondiente al primer trimestre de 2015, si bien no fue incluida en la autoliquidación correspondiente a este periodo impositivo ni los posteriores de este ejercicio, sino que fue objeto de declaración a través de autoliquidación complementaria presentada el 29/01/2016.

-El Libro registro de facturas emitidas correspondiente al primer trimestre del ejercicio 2015 consta como confeccionado el 03/05/2016, es decir, dos días antes de su aportación a la Inspección.

-No se ha acreditado la remisión de la misma a QR SA por parte de la entidad obligada tributaria.

-Efectuado requerimiento de información a QR SA, tampoco ha resultado acreditado este extremo.

-No consta dicha factura u operación declarada en el modelo 347, de DECLARACIÓN ANUAL DE OPERACIONES CON TERCERAS PERSONAS, presentado por la interesada en los ejercicios 2015, 2017 y 2018. En el ejercicio 2016 no consta la presentación de dicho modelo.

-No consta que QR SA haya procedido a la rectificación de las cuotas soportadas correspondientes a dicha factura, tras analizar las declaraciones y autoliquidaciones presentadas por esta sociedad. No habiendo acreditado la obligada tributaria la remisión de la factura rectificativa a QR SA, requisito de obligada observancia para la rectificación de las cuotas repercutidas (tal como impone el artículo 24 del RIVA), y recayendo la carga de la prueba sobre la interesada (de conformidad con el artículo 105.1 de la LGT), no ha resultado probado que la misma expidiera y remitiera al destinatario la factura rectificativa R ... con anterioridad al 29/01/2016. Por lo que, habiendo recaído la circunstancia que ha motivado la modificación de la base imponible (resolución unilateral del contrato) el día 04/03/2011, han transcurrido más de cuatro años en la rectificación de dichas cuotas. Incumpléndose, así, el límite temporal impuesto para proceder a la modificación de la base imponible."

Al respecto, manifiesta la entidad que no hay duda de la remisión de la factura rectificativa a QR SA, sin que la contestación indicando que no conserva los archivos pueda perjudicarle.

Se refiere la reclamante al requisito exigido por el artículo 24 del Reglamento del Impuesto, consistente en la expedición y remisión al destinatario de las operaciones de una nueva factura en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida. Entendemos que la entidad debe estar en situación de justificar dicha remisión en caso de requerirlo así la Administración tributaria, sin que a estos efectos sea suficiente la mera afirmación del cumplimiento del citado requisito.

Indica adicionalmente que el artículo 24 del Reglamento del Impuesto no exige acreditación de la remisión de la factura; sin embargo, el precepto es claro en cuanto a la obligación de quien pretende rectificar de expedir y remitir al destinatario la factura rectificativa, obligaciones cuyo cumplimiento, reiteramos, debe justificar si es requerido por la Administración.

OCTAVO.- Alega la entidad, también con carácter subsidiario, que el principio de neutralidad no ampara las formalidades exigidas por la Administración para negar la rectificación.

La alegación no puede ser acogida. La jurisprudencia comunitaria antes referida reconoce a los Estados miembros el derecho a establecer las obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, concediendo la Directiva de IVA un margen de apreciación en cuanto a las formalidades que los sujetos pasivos deben cumplir a efectos de proceder a una reducción de la base imponible, sin afectar negativamente a la neutralidad del IVA.

No cabe entender que la Administración entienda incumplidos requisitos meramente formales que vulneran el principio de neutralidad, sino que se establece un procedimiento legal para la rectificación, con sus correspondientes obligaciones, con el fin de garantizar la correcta recaudación y prevenir el fraude, como la fijación de un plazo para la rectificación, recordemos, de cuatro años desde que se produce la circunstancia regulada en el artículo 80.Dos de la Ley del Impuesto, y un año más para regularizar si la rectificación implica una minoración de las cuotas repercutidas y se opta por llevar a cabo la regularización mediante declaración-liquidación. Se trata de un plazo, a juicio de este Tribunal, suficientemente amplio y en todo caso paralelo al de prescripción del derecho de la Administración a liquidar, de forma que no cabe apreciar una exigencia puramente formal ni excesiva.

Sobre la cuestión alegada se ha pronunciado el Tribunal Supremo en sentencia de 31 de marzo de 2025 (recurso 932/2023), en la que se analiza el requisito reglamentario de expedición y remisión de las facturas al destinatario de las operaciones recogido en el artículo 24 del Reglamento del Impuesto, entendiendo el Tribunal que se configura como una obligación de la que depende la neutralidad de la operación en la medida en que es precisamente la que hace surgir en el destinatario la obligación de proceder a la rectificación de las cuotas en los términos del artículo 114 LIVA, de forma que es consustancial al

mecanismo de funcionamiento del IVA y no un mero requisito formal sin trascendencia. Dispone la sentencia citada:

"El requisito reglamentario de expedición y remisión de las facturas al destinatario de las operaciones recogido en el artículo 24 del RIVA, se configura como una obligación de la que depende la neutralidad de la operación en la medida en que es precisamente la que hace surgir en el destinatario la obligación de proceder a la rectificación de las cuotas en los términos del artículo 114 LIVA.

La exigencia de acreditación de la remisión de las facturas rectificativas resulta requisito para garantizar la neutralidad de la operación, es decir, la cuota repercutida que minor a acreedor, debe ser regularizada como menor cuota deducible por el deudor, y para que este lo incluya en su declaración debe acreditarse que se le haya remitido la factura rectificativa. Cuando no se puede acreditar la remisión, no existe neutralidad, ya que el acreedor modifica la cuota, pero el destinatario no rectificará sus deducciones.

La expedición y remisión al destinatario de las operaciones, de una nueva factura, no es un requisito cualquiera sino de un requisito esencial para la eficacia de las facturas rectificativas. A estas alturas, no cabe negar el peso específico del principio de neutralidad en el IVA, pero, aun así, ese principio, también tiene sus contrapesos y límites.

En este extremo la liquidación recurrida es conforme a derecho en cuanto no vulnera el principio de neutralidad impositiva, ya que el requisito incumplido -remisión al deudor de las facturas rectificativas- no es un mero requisito formal, sino un requisito sustancial e inherente a la propia dinámica del funcionamiento del sistema impositivo del IVA. El artículo 24.1 RIVA establece una condición para proceder a la reducción de la base imponible consistente en que se acredite, por el sujeto pasivo, la emisión y remisión de la factura rectificativa.

Esa condición se concibe como el modo de ejercicio de un derecho. De tal manera que su incumplimiento determina que el recurrente no puede ejercer la rectificación de las cuotas repercutidas de IVA al deudor en facturas anteriormente giradas y que han resultado incobrables.

Por ello, en la medida en que una factura rectificativa de cuotas de IVA repercutidas con anterioridad, modifica el derecho de deducción del deudor al que van dirigidas, debemos concluir que la remisión y comunicación de las facturas rectificativas al deudor es consustancial al mecanismo de funcionamiento del IVA y no un mero requisito formal sin trascendencia. Su omisión o, al menos, la falta de acreditación formal de su intento de remisión al deudor, impide al ahora recurrente hacer uso de las facturas rectificativas. En las fechas en que se han emitido las facturas rectificativas, el RIVA no exigía que la remisión se hiciera mediante sistemas electrónicos, sino que lo que exigía era la "remisión" y, por lo tanto, era válido cualquier medio idóneo en derecho que permitiera acreditar el cumplimiento de dicha condición. Corresponde al sujeto pasivo, en aplicación de las normas de la carga de la prueba, dado que se trata de un dato que debía estar a su disposición, justificar dicha remisión al destinatario.

En esta línea se pronuncia el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia dictada en fecha 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, C-588/10 (...).

La misma sentencia, en relación con el plazo de un año y tres meses a contar desde el devengo del impuesto para proceder a la modificación de la base imponible del IVA de créditos incobrables, previsto en el artículo 80. Cuatro B) de la Ley del IVA, concluye que es respetuoso con el derecho europeo, en particular, con principios tales como el principio de efectividad, neutralidad y proporcionalidad, tal como han sido interpretados por la jurisprudencia europea. De igual modo, considera este Tribunal que los plazos aquí analizados, de cuatro años para rectificar las cuotas impositivas repercutidas según lo dispuesto en el artículo 89. Uno de la Ley del IVA, y a continuación, de un año para regularizar su situación tributaria, conforme al procedimiento previsto en el apartado b) del artículo 89. Cinco de la Ley no vulneran los principios fundamentales en materia de IVA establecidos por la jurisprudencia comunitaria.

Finalmente, alega la interesada la existencia de un derecho sustantivo a su favor a recuperar la devolución del IVA derivada de la rectificación. Señala que si bien recibió las cantidades facturadas en 2004 de la adquirente, la compraventa se sujetó a condición resolutoria, por lo que tuvo que entregar avales bancarios para garantizar la devolución del precio recibido si se producía la resolución de la operación; dichos avales fueron ejecutados y la entidad devolvió la cantidad recibida como precio, incluida la cuota de IVA. Concluye que por tanto ostenta un derecho sustantivo a la devolución de la cantidad ingresada en la AEAT en concepto de IVA, porque dicho IVA tuvo que ser devuelto al comprador.

Conforme a lo expuesto, la alegación no puede ser acogida, en la medida en que se han incumplido los requisitos exigidos por las normas aplicables para la modificación de la base imponible, como previamente se expone, de forma que no cabe atribuirle el derecho pretendido.

NOVENO.- La siguiente alegación se refiere a la improcedencia de los intereses reclamados. Señala que la jurisprudencia ha establecido que la estimación por razones de forma que determina la retroacción de actuaciones y la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de la anulación de la inicialmente dictada por irregularidades imputables a la Administración, supone que el devengo de intereses de demora tiene su dies ad quem en la fecha de la liquidación anulada, y considera que debe aplicarse lo anterior cuando la estimación es por defectos de fondo o materiales. Concluye que dado que la fecha del primer acuerdo de liquidación es de 17 de octubre de 2017, no se pueden devengar a partir de esa fecha, pues el

retraso que se ha producido ha sido por causa exclusivamente imputable a la Administración, al haberse anulado este primer acuerdo en noviembre de 2023 por el TEAC.

La cuestión fue planteada en el procedimiento inspector y atendida por la Inspección en el acuerdo de liquidación, en los siguientes términos:

"(IV).- Sobre los intereses de demora.

Alega la interesada la existencia de enriquecimiento injusto por parte de la Administración al requerirle unos intereses de demora (por importe conjunto de 235.425,67 €) que exceden del importe de intereses de demora reconocidos a su favor en el acuerdo de ejecución dictado el 01/03/2023, que ascienden a un importe total de 218.942,59 €.

En cuanto al devengo de los intereses de demora que procede liquidar en el seno del procedimiento inspector, hay que estar a lo dispuesto en el artículo 191 del RGAT, según el cual:

<<1. La liquidación derivada del procedimiento inspector incorporará los intereses de demora hasta el día en que se dicte o se entienda dictada la liquidación, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 6 del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y de acuerdo con lo previsto en los apartados siguientes>>.

Por lo que, con carácter general, el acuerdo de liquidación que pone fin a las actuaciones inspectoras deben contener el devengo de intereses de demora hasta la fecha en que se dicte la misma.

Si bien, atendiendo a las circunstancias acaecidas en el presente procedimiento, el cual ha sido dictado en "segundo tiro", al haber resultado anulada por el TEAC la primera liquidación administrativa dictada, por razones materiales, hay que estar a lo dispuesto por la doctrina y jurisprudencia dictada al respecto.

Así, la jurisprudencia ha venido a decir que, en caso de llegar a practicarse una nueva liquidación, como consecuencia de la estimación total de un recurso o reclamación, tanto por razones sustantivas como de procedimiento, y mediante el inicio de un nuevo procedimiento, la fecha de inicio y la fecha final del cómputo del interés de demora serán las mismas que las que hubieran correspondido a la liquidación originaria anulada.

Entre esta jurisprudencia, cabe destacar la sentencia del Tribunal Supremo de 09/12/2013 (rec 4494/12), que viene a reiterar el criterio establecido por anteriores sentencias de 14/06/2012 (casaciones 2413/10 , 6386/09 , 6219/09 y 5043/09, FJ 8º , en los cuatro casos) sentando que: "(...) aun cuando el procedimiento tributario se haya iniciado mediante una autoliquidación (...), en el supuesto de que la misma, como consecuencia de la actividad inspectora, haya dado lugar a una liquidación practicada por la Administración, ahí termina el recorrido de las consecuencias en cuanto a la mora del sujeto pasivo del tributo, de modo que si esta liquidación administrativa es a su vez anulada en la vía económico-administrativa o jurisdiccional ya no será posible imputar el retraso consecuente en el pago de la deuda tributaria al contribuyente sorprendido por la ilegalidad cometida por la propia Administración".

En la liquidación original que fue anulada por el TEAC (derivada del acta A02 ...), se denegó el derecho de la obligada tributaria ha obtener la devolución inicialmente solicitada, por importe de los 885.871,46 €. Al tratarse de una devolución solicitada y no obtenida, no resultó cuota de acta a ingresar, no devengándose, por consiguiente, interés de demora alguno en contra de la interesada.

De tal manera y siguiendo la señalada jurisprudencia, cuyo espíritu no es otro que el de subsanar correctamente la infracción cometida por la Administración sin empeorar la situación del contribuyente, no cabe, en el presente acuerdo, exigir interés de demora alguno derivado del retraso en el pago de la deuda tributaria al contribuyente.

En consecuencia, no son procedentes los intereses de demora liquidados en el texto del acta por las siguientes fechas e importes:

PERÍODO IMPORTE DESDE HASTA DÍAS INTERESES

2015-4 885.871,46 01/03/2023 17/08/2023 170 16.761,78

Se estiman, por tanto, en este punto, las alegaciones formuladas al respecto".

Conforme a lo expuesto, no se exigen a la reclamante intereses de demora por retraso en el pago de la deuda tributaria, sino los reconocidos por la Administración por la devolución en virtud de acuerdo de ejecución de la resolución del TEAC de 21 de noviembre de 2022, dictado el 1 de marzo de 2023, en el que se reconoce derecho a devolución por importe de 885.871,46 euros y a intereses de demora por importe de 218.942,59 euros.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

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)".

Síguenos en...



Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

