

Criterio 1 de 1 de la resolución: **03868/2013/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **Vocalía Quinta**

Fecha de la resolución: **17/03/2016**

Asunto:

IVA. Resolución de contrato. Rectificación. Art 89.Cinco, letra b) LIVA. No consideración de ingreso indebido. Plazo de prescripción para la rectificación.

Criterio:

Tras sentencia del Tribunal Supremo en la que se confirma la resolución de un contrato de compraventa, la entidad interesada solicita la rectificación de la autoliquidación y la Administración la deniega por considerar que ha prescrito el derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos (4 años desde la fecha límite de la autoliquidación) . No puede ser así en cuanto el derecho a la rectificación surge con la circunstancia que determina la modificación de la base imponible, sin que pueda considerarse que el plazo de rectificación en los casos del artículo surja desde el momento del devengo inicial de la operación que posteriormente se modifica. La minoración de las cuotas repercutidas no da lugar a un ingreso indebido (no tiene esa consideración) cuando procede de una modificación sobrevenida de la base imponible (resolución de contrato en este caso). La devolución procedente es la derivada de la normativa del tributo, no de un ingreso indebido.

Por otro lado, la ausencia de calificación correcta por parte de la Administración tributaria y la dicción del Art. 89.Cinco, impiden trasladar a la entidad los efectos perniciosos que ello conllevaría, y dado que ha existido controversia sobre la forma de proceder a rectificar, la entidad tendrá derecho a efectuarla emitiendo factura rectificativa a partir del momento en que la resolución del TEAC sea firme.

Criterio relacionado en RG 00/03223/2010 (20-09-2012). Sobre el diferente tratamiento de las devoluciones cuando éstas derivan de cuotas que se repercutieron incorrectamente (ya en el inicio), de aquellas devoluciones derivadas de modificaciones sobrevenidas de la base imponible (como la resolución de contrato).

Referencias

normativas:

- Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
 - 89.5.b)

Conceptos:

- Base imponible: modificación
- Devoluciones
- Facturas y/o documentos sustitutos
- Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
- Ingresos indebidos
- Plazos
- Prescripción
- Rectificación
- Resolución

Texto de la resolución:

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, visto el recurso de alzada promovido ante este Tribunal Económico-Administrativo Central por D. ..., con NIF: ..., en nombre y representación de **P S.L.**, con NIF: ... y domicilio a efectos de notificaciones en ..., frente a Resolución de 30 de abril de 2013 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana por la que se desestima la reclamación 46/4706/2012, interpuesta contra el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición de fecha 17 de febrero de 2012, interpuesto contra acuerdo por el que se deniega la rectificación de autoliquidaciones de fecha 28 de septiembre de 2011 dictado por la Dependencia Provincial de Gestión de la Delegación de Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, periodo 4T del ejercicio 2001.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO:

En fecha 22 de junio de 2011, **P** presenta un escrito ante la Agencia Tributaria en el que explica que el 15 de noviembre de 2001 transmitió a las entidades **D... S.A.** y **C... S.L.** el 53% de la finca registral nº ... del Registro de la Propiedad nº ... de Valencia, compraventa que ascendía a 5.523.421,44 euros, más un IVA repercutido de 883.747,44 euros.

Comunica que el Juzgado de 1ª Instancia nº ... de Valencia, en Autos de ejecución de títulos judiciales **XXX/2011**, ha dictado el 27 de mayo de 2011 Auto despachando ejecución por **P** frente a las dos entidades adquirentes, Auto del que aporta copia. De éste deriva que la operación de compraventa se declara resuelta con fecha 1 de junio de 2004, y se acuerda la inscripción registral de dicha resolución. Respecto del IVA, el Auto recoge lo siguiente:

"(...) deberá consignarse por el ejecutante una vez se proceda por la Agencia Tributaria a su devolución, para lo que se le concede el plazo de 1 mes a fin de que justifique haber hecho la solicitud, todo ello al amparo del artículo 80 de la Ley que regula el impuesto del IVA, y sin perjuicio del crédito que surja a favor de la Hacienda Pública por la cantidad deducida por el ejecutado, todo ello salvo que, ambas partes de común acuerdo, circunscriban la devolución de las cantidades al precio de la venta, sin perjuicio de los derechos y obligaciones que les correspondan frente a la Hacienda Pública."

Con el escrito presentado, **P** solicita la devolución del IVA repercutido en la compraventa, que asciende a 883.747,44 euros, con el fin de proceder a su consignación judicial; o bien que se devuelva directamente en la cuenta del Juzgado ordenante de la ejecución.

Mediante Acuerdo de 28 de septiembre de 2011 de la Dependencia Provincial de Gestión de la Delegación de Valencia (referencia ...), se desestima la solicitud presentada por la entidad, con la siguiente motivación:

"Los artículos 66 y 67 de la ley General Tributaria, prescriben a los cuatro años el derecho a solicitar las devoluciones derivadas de las normativa de cada impuesto y las devoluciones de ingresos indebidos, a contar desde la fecha que finaliza el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación."

Considerando que el plazo de presentación de la declaración de IVA del 4T/2001 finalizaba el 30/1/2002 y el escrito de solicitud de devolución de ingresos indebidos se presentó el 22/6/2011 procede desestimar la solicitud por haberse interpuesto una vez transcurrido el plazo de cuatro años".

P interpone recurso de reposición frente al Acuerdo anterior, alegando que el plazo de prescripción debe comenzar a contarse desde la fecha de la Sentencia que ha dejado sin efecto la operación gravada con IVA. Aporta Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de marzo de 2011, mediante la cual adquiere firmeza la resolución de la compraventa declarada en vía judicial, y considera que el plazo de prescripción comienza en la fecha en la que se le notifica dicha Sentencia.

En fecha 17 de febrero de 2012 se dicta Resolución desestimando el recurso de reposición, en base a lo siguiente:

“Los artículos 66 y 67 de la Ley General Tributaria, prescriben a los cuatro años el derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada impuesto y las devoluciones de ingresos indebidos, a contar desde la fecha que finaliza el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

Considerando que el plazo de presentación de la declaración de IVA del 4T/2001 finalizaba el 30/1/2002, el 30/1/2006 finalizó el plazo de cuatro años para solicitar la devolución de ingresos indebidos, ya que desde el 30/1/2002 hasta el 30/1/2006 no ha habido ninguna acción, por parte de la Administración ni por parte del obligado tributario, que haya interrumpido dicho plazo de prescripción, tal y como establece el artículo 68 de la Ley General Tributaria”.

SEGUNDO:

P interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana frente a la Resolución anterior (reclamación 46/4706/2012), alegando que según reiterada doctrina y jurisprudencia, el plazo de prescripción debe computarse desde que se le notifica la Sentencia que declara resuelta la operación de compraventa, el 18 de abril de 2011.

El TEAR desestima la reclamación en fecha 30 de abril de 2013, pues considera que no se ha producido ningún acto interruptivo del plazo de prescripción del derecho a solicitar devoluciones de ingresos indebidos desde el fin del plazo de declaración del 4T de 2001 hasta que se formula la solicitud en junio de 2011. No obstante, señala que según el TEAC, no se puede calificar como indebido el ingreso de las cuotas precedentemente devengadas aunque con posterioridad se hayan resuelto las operaciones, en cuyo caso la devolución de las cuotas sólo es posible mediante el procedimiento previsto en la letra b) del apartado Cinco del artículo 89 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, el cual, de conformidad con el apartado Uno del mismo artículo, puede iniciarse desde el momento en que se haya producido la circunstancia desencadenante de la modificación de las bases imponibles -en este caso la firmeza de la sentencia judicial que declara resuelta la operación-.

El TEAR declara que, sin perjuicio del derecho del sujeto pasivo a modificar la base imponible de la operación resuelta, debe declararse conforme a Derecho la denegación de la solicitud de devolución de ingresos indebidos improcedentemente formulada.

TERCERO:

Finalmente, frente a la Resolución del TEAR, la entidad interpone el presente recurso de alzada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en base a las siguientes alegaciones:

- El artículo 80.Dos de la LIVA permite modificar la base imponible en los casos de resolución de operaciones por decisión judicial. Para rectificar el IVA repercutido, la entidad solicita la devolución a la Administración Tributaria.
- La solicitud de devolución no es más que el cumplimiento de lo ordenado por el Auto del Juzgado de 1ª Instancia nº ... de Valencia. Tratándose de la ejecución de una Sentencia, todas las entidades públicas están obligadas a prestar colaboración de Jueces y Tribunales en la ejecución de lo resuelto.
- El plazo de prescripción para solicitar la devolución comienza con la notificación de la Sentencia del Tribunal Supremo, que declara la firmeza de la resolución de la compraventa.
- Alega los principios de neutralidad y de efectividad en el IVA.
- Falta de motivación en los acuerdos de la AEAT impugnados

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO:

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer el recurso de alzada que se examina, que ha sido interpuesto en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria y en el RD 520/05 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

SEGUNDO:

En primer lugar, conviene concretar la operación.

Mediante escritura pública de 15 de noviembre de 2001, **P** transmite a **D... S.A.** y **C... S.L.** el 53% de la finca registral nº ... del Registro de la Propiedad nº ... de Valencia, compraventa que ascendía a 5.523.421,44 euros, más un IVA repercutido de 883.747,44 euros.

El 1 de junio de 2004 **P** notifica requerimiento de resolución de la compraventa a las adquirentes por falta de pago del precio por las compradoras, quienes no atienden el requerimiento, por lo que **P** las demanda.

En fecha 27 de diciembre de 2005, el Juzgado de 1ª Instancia nº ... de Valencia dicta Sentencia estimando la demanda, y declara resuelto el contrato de compraventa con efectos desde el 1 de junio de 2004.

Tras recurso ante la Audiencia Provincial de Valencia, y recurso de casación ante el Tribunal Supremo, finalmente este último declara resuelta la compraventa en fecha 1 de junio de 2004 (Sentencia de 17 de marzo de 2011), y mediante Auto de 27 de mayo de 2011, el Juzgado de 1ª Instancia nº ... de Valencia despacha ejecución y ordena la anotación registral de la resolución de la compraventa.

Una vez firme la resolución de la compraventa, y dado que el propio Juzgado indica a la entidad que el IVA "deberá consignarse en el Juzgado una vez se proceda por la Agencia Tributaria a su devolución, para lo que se le concede el plazo de 1 mes a fin de que justifique haber hecho la solicitud, todo ello al amparo del artículo 80 de la Ley que regula el impuesto del IVA, y sin perjuicio del crédito que surja a favor de la Hacienda Pública por la cantidad deducida por el ejecutado"; **P** solicita la devolución del IVA repercutido.

En el presente expediente se da la circunstancia de que, una vez declarada la rescisión de la operación de compraventa en vía judicial, y siendo ésta firme, **P** presenta un escrito ante la Administración solicitando la devolución del IVA como consecuencia de la rescisión de la operación. En la solicitud no especifica si se trata de una solicitud de devolución de ingresos indebidos o de una devolución derivada de la normativa del tributo; tampoco aclara ni señala cuál es el periodo por el que solicita la devolución; y además de lo anterior, no se ha expedido por la empresa ninguna factura rectificativa de la que tenga constancia este Tribunal.

Ante el escrito presentado, la Administración se limita a señalar que ha prescrito el derecho a solicitar devoluciones de ingresos indebidos y devoluciones derivadas de la normativa del tributo, pues la entidad solicita la devolución de un IVA repercutido en el año 2001, y lo solicita en el año 2011. En el mismo sentido se pronuncia en la Resolución del recurso de reposición.

TERCERO:

Para la resolución de la cuestión que se plantea en este expediente, es necesario partir de la propia naturaleza del Impuesto sobre el Valor Añadido. El IVA es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo. El principio de neutralidad debe presidir la aplicación práctica del impuesto, ya que lo que se pretende es gravar al consumidor final haciendo que el Impuesto pase a través de toda la

cadena de fabricación y distribución sin que el empresario o profesional se vea gravado. Para que dicho principio de neutralidad sea efectivo, se arbitra el mecanismo de la deducción por fases, habilitando a cada empresario o profesional a que minore el Impuesto que repercute como consecuencia de su actividad, en las cuotas de IVA que soporta para la realización de la misma. En todo caso siempre es indispensable que dichas cuotas respondan efectivamente a entregas de bienes o prestaciones de servicios de las que el empresario o profesional ha sido destinatario. En este sentido, el régimen de deducciones, tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA.

El mecanismo elegido por el Impuesto sobre el Valor Añadido para garantizar dicho principio de neutralidad es el mecanismo de la repercusión y la obligación del destinatario de la operación de soportar dicha repercusión, el cual a su vez, si es empresario o profesional y no consumidor final (en términos generales) deducirá las cuotas soportadas de las cuotas devengadas en las operaciones que realice, de forma que sólo se grave el valor añadido en cada fase, hasta que el producto llegue al consumidor final.

Cuando el IVA repercutido se ha calculado de forma errónea, o bien si se produce algún supuesto del artículo 80 que habilita para la modificación de la base imponible, debe efectuarse la rectificación del IVA repercutido. Asimismo, si se han determinado de forma incorrecta las cuotas de IVA deducidas, o bien si han sido objeto de rectificación por parte del repercutidor, también las deducciones deben ser objeto de rectificación.

De acuerdo con el apartado Cinco del artículo 89 de la Ley 37/1992 relativo a la rectificación del IVA repercutido, cuando la rectificación de las cuotas implique un aumento de las inicialmente repercutidas (inicialmente se repercutió una cantidad inferior a la procedente, lo que implica perjuicio económico a la Hacienda Pública por las cantidades que debieron ingresarse y no se ingresaron o lo fueron sólo parcialmente), habrá que presentar declaración-liquidación rectificativa de la correspondiente al periodo en el que se incluyó inicialmente la cuota mal repercutida, aplicando los recargos e intereses de demora que procedan. De esta forma se pretende compensar a la Hacienda Pública por ese IVA inicialmente no repercutido o repercutido por una cantidad inferior y que posteriormente se convierte en una cantidad superior a la que la Hacienda Pública tenía derecho desde el momento inicial, por el tiempo transcurrido entre la repercusión inicial y la corrección de la misma. Esto no se aplica en los supuestos en que se haya repercutido de menos inicialmente por error fundado de derecho o por modificación de la base imponible del artículo 80 de la Ley del IVA.

Por otro lado, cuando la rectificación implique una minoración del IVA inicialmente repercutido (lo que no implica perjuicio económico para la Hacienda Pública, que precisamente ha dispuesto de una cantidad de IVA repercutido superior a la correspondiente), se puede presentar solicitud de devolución de ingresos indebidos, o bien regularizarlo como menor IVA repercutido en la declaración-liquidación del periodo en el que deba efectuarse la rectificación o en los siguientes.

Como vemos, el fundamento en cuanto al periodo en el que debe incluirse el saldo resultante de la rectificación, atiende fundamentalmente a los efectos del resultado de la rectificación (al margen del supuesto de error fundado de derecho y de las causas de modificación de la base imponible del artículo 80 de la Ley) y a que se haya producido o no perjuicio económico a la Hacienda Pública.

Si se trata de un mayor IVA repercutido respecto al inicial, o una menor deducción a la inicial, habrá que efectuar la rectificación de la autoliquidación presentada en su día (liquidándose en su caso recargos e intereses a favor de la Administración por el perjuicio económico que se le ha causado). Por el contrario, si se trata de un menor IVA repercutido respecto al inicial, o una mayor deducción a la inicial, la regularización podrá efectuarse en el periodo en el que se adviertan las causas que motiven la modificación (rectificación de repercusión en el caso debido al empresario o profesional que repercute) o en ese período o los siguientes dentro del plazo de caducidad para el ejercicio del derecho a deducir (rectificación de deducción). En los supuestos de error fundado de derecho o modificación de la base imponible por las causas del artículo 80 de la LIVA, la regla es su imputación en el periodo en que deba efectuarse la rectificación por concurrir una de las causas tasadas.

La regla general en los casos de modificación de la base imponible por concurrir alguno de los supuestos del artículo 80 de la LIVA, es la imputación por el repercutidor de la modificación (ya sea al alza o a la baja) en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en el que se hayan producido las circunstancias que habilitan para la modificación de la base imponible, puesto que en principio en estos supuestos no se produjo inicialmente un ingreso superior o inferior al debido, sino que el ingreso

inicial fue correcto, y por circunstancias sobrevenidas se hace necesario posteriormente modificar esa cantidad.

CUARTO:

El artículo 90 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del IVA, 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.”

Por lo que respecta a la normativa española, el artículo 80 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido permite la modificación de la base imponible 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.

Por su parte, el artículo 89 se refiere a la 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 la 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.”

El artículo 24 del Real Decreto 1624/1992 que regula el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA) dispone:

“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 o documento sustitutivo en la que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, en la forma prevista en el artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

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 del documento que rectifique al anteriormente expedido”.

De acuerdo con este artículo 13 del Real Decreto 1496/2003, por el que se aprueba el Reglamento que regula las obligaciones de facturación,

“2. Igualmente, será obligatoria la expedición de una factura o, en su caso, documento sustitutivo rectificativo 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 o documento sustitutivo rectificativos deberá efectuarse tan pronto como el obligado a expedirlos 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 o documento sustitutivo en el que se hagan constar los datos identificativos de la factura o documento sustitutivo rectificado. (...)”

Así, vemos que en efecto en el caso de resolución de una operación en la que se ha repercutido IVA, debe procederse a la modificación de la base imponible, lo que deberá efectuarse a través de la emisión de una factura rectificativa.

En el supuesto que estamos examinando, si se resuelve la compraventa, operación por la que **P** había repercutido IVA a **D... S.A.** y **C... S.L.**, la primera vendrá obligada a expedir una factura rectificativa en la que se recoja la modificación efectuada y se minore el IVA repercutido en el importe correspondiente.

Una vez expedida la factura rectificativa, el procedimiento a seguir está regulado en el artículo 89 de la LIVA para la rectificación del IVA repercutido por el repercutidor, y en el artículo 114 para la rectificación de las cuotas de IVA deducidas por el repercutido. Es decir, primero debemos efectuar la rectificación de la repercusión mediante factura rectificativa, y después la rectificación de la autoliquidación de la forma que proceda.

QUINTO:

En lo que interesa a este expediente, debemos analizar el procedimiento previsto en el artículo 89, puesto que **P** es el repercutidor. De acuerdo con este precepto, en la redacción vigente en el ejercicio examinado:

“Cinco. Cuando la rectificación de las cuotas implique un aumento de las inicialmente repercutidas y no haya mediado requerimiento previo, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo previsto en el artículo 61, número 3 de la Ley General Tributaria.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la rectificación se funde en las causas de modificación de la base imponible establecidas en el artículo 80 de esta Ley o se deba a un error fundado de Derecho, el sujeto pasivo podrá incluir la diferencia correspondiente en la declaración-liquidación del período en que se deba efectuar la rectificación.

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

a) Iniciar ante la Administración Tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al 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”.

Para el examen del artículo 89, vamos a centrarnos únicamente en los supuestos de rectificación originados por la concurrencia de algunos de los supuestos de modificación de la base imponible del artículo 80 de la LIVA, que por su naturaleza y características son distintos a los demás casos que pueden darse para rectificar el IVA repercutido, como puede ser por errores.

En estos casos no se ha producido ningún error, sino que el IVA repercutido se determinó correctamente en el momento de efectuarse la operación, y por circunstancias sobrevenidas es necesario modificar posteriormente la repercusión efectuada.

Pues bien, de acuerdo con lo que hemos expuesto, el artículo 89 de la LIVA regula la rectificación de las cuotas de IVA repercutidas, y esa rectificación se regula en dos ámbitos:

- Por un lado deberá rectificarse la repercusión en si misma, repercusión que se ha hecho mediante factura por parte del repercutidor y la habrá soportado el repercutido.
- Por otro lado deberá rectificarse la inclusión de esa repercusión en las autoliquidaciones del sujeto pasivo, el obligado a la repercusión, siendo estudiada la rectificación de la deducción de la cuota por el destinatario de la operación en el artículo 114 de la LIVA, que no analizaremos.

Como hemos dicho anteriormente, en el supuesto de que la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo puede optar bien por iniciar ante la Administración tributaria un procedimiento de devolución de ingresos indebidos (letra a); o bien regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que debe 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; estando obligado el sujeto pasivo a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso (letra b).

Es este último apartado cinco, párrafo tercero, el que plantea la posibilidad de que el sujeto pasivo pueda acogerse a las modalidades de rectificación que se prevén, y es el que debe ser objeto de análisis; porque ambas opciones deben examinarse teniendo en cuenta la naturaleza y carácter de cada una de ellas.

Así, la opción a) remite directamente al carácter de los ingresos efectuados, esto es, deben ser “indebidos”. Nada obsta a reconocer el carácter de ingresos indebidos respecto de una repercusión tributaria en IVA, pero siempre y cuando tenga esta naturaleza, como reconoce ahora expresamente el artículo 14 del RGRVA, que nos encontremos ante cuotas repercutidas “indebidamente”, que no debieron ser repercutidas en la cuantía en que lo fueron inicialmente (porque así lo ha fijado una resolución administrativa o judicial, o bien se determinaron improcedentemente o por una incorrecta aplicación de las normas, etc.), además de cumplirse el resto de los requisitos que fija el precepto citado.

Asimismo este TEAC ha reconocido con anterioridad la procedencia de la devolución como ingresos indebidos respecto de cuotas repercutidas improcedentemente si bien, conforme dispone el apartado c) del artículo 14 del RGRVA, el sujeto legitimado para obtener su importe debe ser el destinatario de la operación que ha soportado la repercusión, cuando concurren los requisitos establecidos en dicho apartado. Así es cuando se ha repercutido improcedentemente por incumplimiento de una norma comunitaria, de acuerdo además con los principios establecidos por la jurisprudencia comunitaria, entre otras en la sentencia de 14 de enero de 1997, asuntos acumulados 192/95 a 218/95. Y también lo ha señalado el Tribunal Supremo (TS), entre otras, en las sentencias de 7 de febrero de 2007 (recurso 5605/2001) y de 20 de febrero de 2007 (recurso 7008/2001). En todos estos casos nos encontramos ante cuotas indebidamente repercutidas, bien porque no se debieron repercutir bien porque debió hacerse por un importe inferior.

En definitiva, la primera de las opciones recogidas en el artículo 89.cinco, párrafo tercero, para los supuestos de minoración de las cuotas repercutidas, va intrínsecamente unida al carácter o naturaleza del ingreso efectuado por el sujeto pasivo en cuanto debe tratarse de un ingreso indebido. De esta forma, cuando la repercusión fue debida porque la operación fue efectivamente realizada y el sujeto pasivo aplicó correctamente las normas vigentes en el momento del devengo, la posterior modificación de la base imponible porque la operación queda sin efecto, se anula total o parcialmente, no implica que ello transforme el carácter del ingreso efectuado originariamente, sino que obliga a modificar la

base imponible como consecuencia de la concurrencia de una circunstancia sobrevenida posteriormente al devengo que, si bien le afecta, no cambia la naturaleza de la repercusión efectuada originariamente ya que fue procedente cuando se realizó la operación.

Por tanto cuando, como consecuencia de la repercusión indebidamente realizada, nos encontremos ante un ingreso indebido, el sujeto pasivo que repercutió improcedentemente puede optar por aplicar esta primera posibilidad prevista en la letra a) y acudir al procedimiento de devolución de ingresos indebidos, anteriormente regulado en el Real Decreto 1963/1990 y ahora recogido en los artículos 14 y siguientes del RGRVA; mientras que en los demás supuestos en los que no hubo un ingreso indebido el sujeto pasivo deberá acudir al procedimiento previsto en la letra b) del artículo 89.cinco, párrafo tercero de la Ley 37/1992, y 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, estando obligado en este caso a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

El mismo criterio es el que mantiene el TEAC, entre otras en resolución de 27 de febrero de 2008, RG 599-2005, confirmada por la Audiencia Nacional en Sentencia de 17 de diciembre de 2008 (Rec. n.º 177/2008).

Y en sentido análogo al que expresamos, se ha pronunciado también de manera reiterada la Dirección General Tributos (DGT) (entre otras en consultas 1637-01 de 7 de septiembre de 2001, 1205-02 de 5 de septiembre de 2002, 1406-02 de 25 de septiembre de 2002, 0252-03 de 21 de febrero de 2003, 0164-05 de 18 de abril de 2005, V0168-05 de 7 de febrero de 2005 y V0710-05 de 27 de abril de 2005).

Pues bien, en nuestro caso, las cuotas fueron inicialmente repercutidas por la entidad reclamante por una operación de compraventa, la cual se declaró resuelta posteriormente en vía judicial. Por lo tanto, la repercusión efectuada por la empresa en el ejercicio 2001 fue debida, y el hecho de anularse la compraventa posteriormente no cambia la naturaleza de esa repercusión, sino que da derecho a modificar la base imponible.

Al no tratarse de un ingreso indebido, la rectificación de las cuotas repercutidas sólo puede hacerse en la forma prevista en el apartado b) del artículo 89.Cinco de la LIVA, esto es, regularizarlo en la declaración-liquidación del 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 rectificación.

Por este primer motivo no entiende este TEAC la respuesta de la Administración Tributaria a la solicitud de devolución formulada por el obligado tributario. La oficina gestora se limita a señalar que ha prescrito el derecho a solicitar la devolución, sin distinguir siquiera si se trata de una devolución de ingresos indebidos o de una devolución derivada de la normativa del tributo, y computa dicho plazo de prescripción desde el final del plazo de presentación de la autoliquidación en la que se declaró la compraventa inicialmente.

En la solicitud presentada por **P**, la entidad se limitaba a exponer los hechos y solicitar la devolución por haberse resuelto la compraventa. La entidad no califica el tipo de devolución que pretende, ni a qué periodo lo imputa, por lo que la Administración debió calificar el escrito presentado conforme a su verdadera naturaleza y atendiendo a lo solicitado por la entidad. La entidad no solicita mas que la devolución en general, y es la Administración la que tiene que conocer y aplicar la normativa, doctrina y jurisprudencia para saber calificar el escrito presentado y dar una adecuada respuesta a las pretensiones de los contribuyentes.

Las resoluciones del TEAC y consultas de la DGT citadas, son todas anteriores a la fecha del acuerdo por el que se deniega la solicitud de devolución, por lo que la oficina gestora contaba con elementos de juicio suficientes, basados en los criterios interpretativos de las normas emanados de los órganos consultivos y revisores, para, a la vista del escrito presentado, saber que lo que pretende la entidad es rectificar el IVA repercutido por haberse resuelto una compraventa, y que de esa pretensión derivaría una devolución derivada de la normativa del tributo. Resulta evidente que una modificación como la pretendida sólo se puede intentar practicar cuando se produce alguna de las circunstancias enumeradas en el artículo 80 de la LIVA (en este caso se aplica el apartado Dos), y difícilmente puede declarar prescrito en 2006 el derecho a solicitar una devolución que en ningún caso podría solicitar antes de 2011 que es cuando se declara resuelta la compraventa, pues no es hasta ese momento cuando concurre la circunstancia que habilita para modificar la base imponible.

No es admisible que, a la vista del escrito presentado, la Administración se limite a decir que ha prescrito el derecho a solicitar la devolución, sin hacer el más mínimo análisis de las circunstancias

concurrentes y de si en efecto ha prescrito tal derecho, pues en ningún caso puede prescribir en 2006 un derecho que todavía no ha nacido en ese momento. Pero la Administración ni lo explica ni lo motiva suficientemente. Y no es que haya una absoluta falta de motivación, pero desde luego no se están atendiendo debidamente los intereses de los obligados tributarios si se dan respuestas a sus solicitudes tan vagas. Recordemos que además la propia entidad interpone recurso de reposición, y en su resolución la Administración no explica en mayor medida su conclusión de prescripción. Porque además, la entidad no ha pedido en su escrito una devolución de ingresos indebidos correspondiente a 2001; la entidad sólo solicita la devolución a la vista de los hechos que describe, y la Administración debe realizar un análisis de lo que se pide para poder decidir si debe acceder a la solicitud o no, y por qué motivos. Con una respuesta como la dada, queda claro que la Administración no ha realizado el adecuado análisis de los hechos ni de lo solicitado.

SEXTO:

Llegados a este punto, queda claro que lo solicitado por la entidad al pedir la devolución del IVA repercutido por haberse resuelto la operación, aun cuando no lo diga expresamente, es una devolución derivada de la normativa del tributo, debiendo realizar la modificación de la base imponible al amparo del artículo 80.Dos de la LIVA, y la rectificación del IVA repercutido por el procedimiento del artículo 89.Cinco.b). Esta modificación no puede efectuarse antes de 2011, pues no es hasta la Sentencia del Tribunal Supremo cuando se confirma que la compraventa ha quedado resuelta. En este momento la entidad podrá proceder a modificar la base imponible.

De acuerdo con los artículos transcritos en los anteriores Fundamentos de Derecho, para efectuar la modificación es necesario:

- Rectificar la repercusión en si misma, repercusión que se ha hecho mediante factura por parte del repercutidor.
- Rectificarse la inclusión de esa repercusión en las autoliquidaciones del sujeto pasivo, el obligado a la repercusión.

Y para ello debe, en primer lugar, expedir una factura rectificativa que modifique la repercusión hasta ajustarla a las nuevas circunstancias concurrentes; y en segundo lugar, regularizar ese menor (en nuestro caso) IVA repercutido en la declaración-liquidación en la que deba efectuarse la rectificación, o en las posteriores hasta el plazo de un año.

En este sentido se pronunció ya el TEAR en la reclamación interpuesta en primera instancia.

Si analizamos el requisito de la expedición de una factura rectificativa que recoja la modificación de la base imponible, no podemos mas que afirmar que en el presente caso el obligado tributario no la ha expedido. No hay factura rectificativa, algo a lo que obligan los artículos 80 y 89 de la LIVA, 24 del RIVA, y 13 del reglamento de facturación.

El obligado tributario, en el momento en que se produjo la rescisión de la compraventa (por Sentencia del Tribunal Supremo), solicitó la devolución del IVA repercutido. La solicitó sin más, sin especificar de qué devolución hablaba, ni imputarlo a un periodo concreto, ni expedir factura rectificativa. A la vista del escrito, como hemos dicho en el Fundamento anterior, la Administración debió calificar las pretensiones de la entidad y darles respuesta, una respuesta ajustada a su caso particular, respuesta que desde luego no era la prescripción, sino haberle indicado que para llevar a cabo la rectificación que pretendía para obtener la devolución tenía que haber expedido factura rectificativa, y por este motivo podría haber denegado la rectificación. Pero no lo hizo, y tampoco en vía de recurso de reposición, y nos encontramos con que desde la solicitud de **P** hasta la fecha en la que se dicte la presente Resolución, habrán transcurrido casi cinco años, y la entidad ya no podría expedir la factura rectificativa.

A juicio de este Tribunal, no pueden atribuirse los efectos perniciosos que estamos señalando **P**. Queda claro que no expidió factura rectificativa, no estudió suficientemente la normativa aplicable a estos casos (en gran parte debido a la resolución judicial y también a la dicción del propio precepto en el que no se especifica de manera clara y precisa cuando debe acudir a uno u otro procedimiento), pero la Administración debió indicarle el camino a seguir, o al menos denegarle la rectificación con arreglo a derecho y con la motivación suficiente como para saber qué debía hacer la entidad, pues si hubiera analizado el caso y la normativa, la respuesta a la solicitud de devolución no tendría que ser la de prescripción, sino otra en la que se denegase la devolución por no seguir el procedimiento previsto dado que éste era el previsto en la letra b) del artículo 89.Cinco de la Ley del

IVA, motivación con la cual la entidad hubiera conocido de manera clara y precisa las actuaciones a realizar.

No hizo esto la oficina gestora, motivo por el que la entidad sigue sin expedir la factura rectificativa, y cuando se califican correctamente los hechos y los procedimientos en vía económico-administrativa, en principio y de acuerdo con una lectura literal o a tenor de la norma ha transcurrido el plazo previsto para efectuar la rectificación o emitir la factura rectificativa. Pues bien, ante la actuación incorrecta de la oficina gestora, y el transcurso del tiempo en la resolución de la reclamación económico-administrativa y su recurso de alzada, excediendo el plazo máximo de resolución, no puede imputarse al obligado tributario, como se ha indicado, los efectos tan desfavorables que pretende la Administración tributaria, esto es la tardanza en la emisión de la factura rectificativa, pues esta tardanza deriva directamente de un funcionamiento incorrecto de la Administración Tributaria, cuyos efectos no deben perjudicar al obligado tributario.

Debemos recordar que el obligado tributario, en este caso **P**, no es más que un recaudador del IVA en nombre y por cuenta de la Hacienda Pública, como así lo ha puesto de manifiesto también el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Al realizarse el hecho imponible del IVA, en este caso la compraventa, la entidad recauda el IVA del destinatario en nombre de la Hacienda Pública, y debe proceder a autoliquidarlo y a ingresarlo.

El fundamento de la rectificación del IVA repercutido en los supuestos de modificación de la base imponible del artículo 80 de la LIVA (y en general en todos supuestos de rectificación del IVA repercutido), es que el repercutidor no tenga que abonar a la Hacienda Pública un IVA que no ha percibido efectivamente (por ejemplo en casos de impago) o que debe devolver al destinatario después de realizarse la operación (por devolución de envases, por la concesión de algunos descuentos o, como en el presente caso, por resolverse la operación y deber las partes restituirse la cosa y el precio respectivamente), motivo por el que debe efectuarse la rectificación del IVA autoliquidado para ajustar el IVA ingresado al efectivamente percibido finalmente por cada operación.

De esta forma, la entidad no está obligada a ingresar un IVA superior al efectivamente percibido por la operación, y por ello se permite la regularización del IVA repercutido y autoliquidado.

Son principios básicos del sistema común del IVA tanto el principio de neutralidad como el principio de enriquecimiento injusto, y ambos principios deben tenerse en cuenta en la resolución del presente caso.

Así pues, para que **P** pueda rectificar el IVA repercutido tras la rescisión de la compraventa, deberá proceder a expedir factura rectificativa, sin que pueda entenderse expedida fuera de plazo por el hecho de expedirse en el momento presente; debiendo proceder después conforme al procedimiento previsto en el artículo 89.Cinco.b) de la LIVA, algo que deberá hacer una vez recibida la presente Resolución y sea firme, en la que se fija de forma definitiva la naturaleza del ingreso y el procedimiento aplicable, en tanto en cuanto el ejercicio de esta acción de rectificación puede ser efectiva desde el momento en que queda resuelta la controversia que se planteó, sin haber obtenido de los órganos gestores de la Administración tributaria una respuesta acorde con la pretensión y finalidad de la solicitud presentada en su día por la entidad interesada.

Por todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, visto el presente recurso de alzada, **ACUERDA estimarlo en parte**, en el sentido expuesto en el último fundamento de derecho.