

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 03868/2013 de 17/03/2016

Unidad resolutoria: Vocalía Quinta

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

Tras una sentencia del Tribunal Supremo en la que se confirmaba la resolución de un contrato de compraventa, la entidad interesada solicitó la rectificación de la autoliquidación como un medio de recuperar el impuesto improcedentemente satisfecho, si bien la Administración, considerando que se trataba de una devolución de ingresos indebidos, la denegó por cuanto había prescrito el derecho a obtenerla al haber transcurrido más de cuatro años desde la fecha de la autoliquidación.

El TEAC rechaza este criterio y considera que se ejerce el derecho a la rectificación, el cual nace con la circunstancia que determina la modificación de la base imponible. Es decir, la minoración de las cuotas repercutidas no da lugar, en este caso por la resolución de un contrato, a un ingreso indebido siendo que procede de una modificación sobrevenida de la base imponible.

Fundamentos de derecho

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...

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 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.

Por otro lado, cuando la rectificación implique una minoración del IVA inicialmente repercutido... 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...

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 periodo 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 el 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...

QUINTO... 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...

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...

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.

