

CUESTIONES PRÁCTICAS SOBRE LOS EFECTOS DE LA MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO ESPAÑOL

Ignacio García Sinde

Interventor y auditor del Estado

Inspector de Hacienda

Vocal del TEAR de Andalucía

EXTRACTO

El presente trabajo tiene por objeto la exposición de cuestiones prácticas planteadas en la realidad, relativas a los efectos que produce la modificación de la base imponible en el IVA español. Para efectuar dicho análisis hemos dividido, básicamente, el estudio de los efectos entre los que son propios del sujeto pasivo repercutido y rectificante y los que son propios de la modificación o rectificación para el destinatario de la operación. Las dos grandes cuestiones que se plantean son la relativa a la obligación de reintegro de las cuotas rectificadas establecida en el artículo 89.Cinco b) de la LIVA y la relativa a los efectos de la rectificación de cuotas en los casos de impagos y los efectos de la rectificación sobre la deducibilidad.

Palabras clave: modificación de la base imponible en el IVA; efectos para el sujeto pasivo; efectos para el destinatario.

Fecha de entrada: 07-06-2017 / Fecha de aceptación: 13-07-2017

PRACTICAL QUESTIONS RELATED TO THE EFFECTS OF MODIFICATION OF THE TAXABLE BASE OF THE SPANISH VALUE ADDED TAX

Ignacio García Sinde

ABSTRACT

The objective of this work is the exposition of practical questions formulated in reality, related to effects produced by the modification of the Taxable Base in the Spanish Value Added Tax. In order to perform the analysis, we have basically divided between the study of those specific effects for the taxable person and the study of the effects of the modification or correction for the recipient of the operation. The couple of major issues in study are the one related to the reimbursement obligation of the rectified fee established in the article 89.Five, b) LIVA and the one related to the effects of the amendment of fees in case of non-payment and the effects of the amendment over deductibility.

Keywords: amendment to the Taxable Base in the Value Added Tax; effects for the taxable person; effects for the recipient.

Sumario

1. Introducción
2. Realización de la modificación de la base imponible por el sujeto pasivo (art. 89 LIVA). Aspectos procedimentales
 - 2.1. Limitaciones subjetivas a la rectificación de bases imponibles
 - 2.2. Obligación de ingreso de la cuota indebidamente repercutida en el caso de modificación al alza de la base imponible o de la cuota
 - 2.2.1. Recargo por presentación fuera de plazo
 - 2.3. Sobre la obligación de ingreso de la cuota de IVA indebidamente repercutida
 - 2.4. Plazo para la repercusión del IVA al destinatario en caso de modificación de la base o de la repercusión
 - 2.5. Obligación de reintegro al destinatario de las cuotas de IVA rectificadas
 - 2.5.1. Formas de obtención del reintegro
 - 2.6. Obligación de ingreso del IVA repercutido y modificado posteriormente a la baja
 - 2.7. Formalidades. Factura rectificativa
 - 2.7.1. Impugnación
 - 2.7.2. Envío de la factura rectificativa
 - 2.7.3. Registro
 - 2.8. Limitaciones al derecho de repercutir
 - 2.9. Opciones del artículo 89.Cinco de la LIVA
 - 2.9.1. Devolución de ingresos indebidos
 - 2.9.2. Impugnación de la autoliquidación
 - 2.9.3. No aplicación
 - 2.9.4. Aplicación
 - 2.9.5. Devolución de ingresos indebidos y reintegro
 - 2.9.6. Rectificación mal efectuada
 - 2.9.7. Cambio de opción y prescripción
 - 2.9.8. Ejercicio de acción judicial y opción por la devolución de ingresos indebidos
 - 2.10. Periodo de declaración de las modificaciones o rectificaciones
3. Efectos en el destinatario: Oposición a la modificación de bases. Rectificación de deducciones (art. 114 LIVA). Cambio de acreedor. Incremento del IVA deducible
 - 3.1. Consideraciones generales
 - 3.2. Naturaleza de la obligación

- 3.3. Competencia para practicar liquidación rectificando las deducciones
 - 3.4. Modificación del artículo 114 de la LIVA sobre rectificación de deducciones en caso de concurso
 - 3.5. La remisión y recepción de la factura rectificativa
 - 3.6. Incremento del IVA deducible. Supuestos de no procedencia
 - 3.6.1. En caso de repercusión fuera de plazo
 - 3.6.2. En los casos del artículo 89.Tres de la LIVA
 - 3.7. Plazo para efectuar la rectificación de deducciones
 - 3.8. Carga de la prueba
 - 3.9. Momento para efectuar la rectificación
 - 3.10. Imposibilidad de la rectificación
4. Cobro del importe rectificado

1. INTRODUCCIÓN

El artículo 80 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA, en adelante), regula los supuestos de hecho en los que la base imponible del IVA puede ser modificada. El objeto del presente trabajo no es el análisis de dichos supuestos de modificación de la base imponible, sino de los efectos que dicha modificación de la base imponible produce en las partes de la relación jurídica que crea la repercusión del IVA (repercutidor, repercutido, Hacienda Pública).

Una segunda observación que debemos realizar es que en el artículo 80 de la LIVA se regula un conjunto de supuestos de modificación de la base imponible muy heterogéneos. Así, hay supuestos de verdadera modificación de la base imponible (rescisión de una compraventa, art. 80.Dos LIVA, por ejemplo) y supuestos en los que lo que se modifica es la cuota (por ejemplo, modificación por impago del crédito, art. 80.Cuatro LIVA).

Igualmente, hay supuestos en que la modificación no hace nacer la condición de acreedor a favor de la Hacienda Pública y supuestos en que la modificación sí produce efectos de cambio de acreedor, de manera que la Hacienda Pública puede exigir a la persona a la que el sujeto pasivo repercutió inicialmente la cuota el importe de la misma. Esta distinción la encontramos en la regulación del artículo 24.Dos del Reglamento del IVA (RIVA), a propósito de la comunicación de la modificación de la base imponible que en los casos en que se produce la modificación del acreedor debe efectuarse por medios telemáticos.

Una tercera observación es que vamos a distinguir dos aspectos: los efectos para el sujeto pasivo –repercutidor– y los efectos para el destinatario de la operación. La primera parte de los efectos derivados de una modificación de la base imponible viene regulada básicamente en el artículo 89 de la LIVA. La segunda parte de los efectos –los que se refieren al destinatario de la operación o repercutido– viene regulada fundamentalmente en el artículo 114 de la LIVA al reglamentar la rectificación de deducciones por el destinatario de la operación.

El método de trabajo es exponer cuestiones que han sido analizadas por los tribunales económico-administrativos y por los tribunales de justicia, efectuando, en su caso, algunos comentarios sobre los criterios o conclusiones alcanzadas.

Por último, no debemos dejar de señalar que el doble carácter de la operación de modificación de la base imponible puede llevar a conclusiones diferentes, según si la operación se analiza desde la perspectiva del repercutidor (normalmente será a la baja y le beneficia) o si la operación se analiza desde la perspectiva del repercutido (normalmente se tratará de una rectificación de deducciones a la baja, lo que supone un mayor ingreso o un menor derecho de crédito y le perjudica).

1. INTRODUCCIÓN

El artículo 80 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA, en adelante), regula los supuestos de hecho en los que la base imponible del IVA puede ser modificada. El objeto del presente trabajo no es el análisis de dichos supuestos de modificación de la base imponible, sino de los efectos que dicha modificación de la base imponible produce en las partes de la relación jurídica que crea la repercusión del IVA (repercutidor, repercutido, Hacienda Pública).

Una segunda observación que debemos realizar es que en el artículo 80 de la LIVA se regula un conjunto de supuestos de modificación de la base imponible muy heterogéneos. Así, hay supuestos de verdadera modificación de la base imponible (rescisión de una compraventa, art. 80.Dos LIVA, por ejemplo) y supuestos en los que lo que se modifica es la cuota (por ejemplo, modificación por impago del crédito, art. 80.Cuatro LIVA).

Igualmente, hay supuestos en que la modificación no hace nacer la condición de acreedor a favor de la Hacienda Pública y supuestos en que la modificación sí produce efectos de cambio de acreedor, de manera que la Hacienda Pública puede exigir a la persona a la que el sujeto pasivo repercutió inicialmente la cuota el importe de la misma. Esta distinción la encontramos en la regulación del artículo 24.Dos del Reglamento del IVA (RIVA), a propósito de la comunicación de la modificación de la base imponible que en los casos en que se produce la modificación del acreedor debe efectuarse por medios telemáticos.

Una tercera observación es que vamos a distinguir dos aspectos: los efectos para el sujeto pasivo –repercutidor– y los efectos para el destinatario de la operación. La primera parte de los efectos derivados de una modificación de la base imponible viene regulada básicamente en el artículo 89 de la LIVA. La segunda parte de los efectos –los que se refieren al destinatario de la operación o repercutido– viene regulada fundamentalmente en el artículo 114 de la LIVA al reglamentar la rectificación de deducciones por el destinatario de la operación.

El método de trabajo es exponer cuestiones que han sido analizadas por los tribunales económico-administrativos y por los tribunales de justicia, efectuando, en su caso, algunos comentarios sobre los criterios o conclusiones alcanzadas.

Por último, no debemos dejar de señalar que el doble carácter de la operación de modificación de la base imponible puede llevar a conclusiones diferentes, según si la operación se analiza desde la perspectiva del repercutidor (normalmente será a la baja y le beneficia) o si la operación se analiza desde la perspectiva del repercutido (normalmente se tratará de una rectificación de deducciones a la baja, lo que supone un mayor ingreso o un menor derecho de crédito y le perjudica).

2. REALIZACIÓN DE LA MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE POR EL SUJETO PASIVO (ART. 89 LIVA). ASPECTOS PROCEDIMENTALES

El sujeto pasivo repercutió en su momento una cuota de IVA sobre una base imponible determinada o bien emitió una factura sin repercusión de IVA o con un tipo incorrecto.

En el momento que considera que dicha base imponible y cuota de IVA fue indebidamente determinada o concurre alguno de los presupuestos de hecho habilitantes de la modificación que regula el artículo 80 de la LIVA, o considera procedente la repercusión del IVA o la aplicación de un tipo impositivo diferente al inicialmente aplicado, el reclamante debe proceder a la rectificación oportuna.

La Resolución de 8 de noviembre de 2011 del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) (rec. 00-00789-2010) señala que si bien la consignación de un destinatario erróneo en la factura no está prevista como causa de rectificación de la misma, cabe incluirlo dentro de la previsión del artículo 13.1 del Real Decreto 1496/2003, porque el contenido de la factura es erróneo. Es decir, no existe una enumeración cerrada de supuestos de rectificación de facturas o de bases.

Rectificación que podrá ser de la base imponible y de la cuota (por ejemplo, operación que queda sin efecto) o simplemente de la cuota (por ejemplo, operación impagada).

Esta rectificación podrá ser al alza (porque la base imponible fue determinada inicialmente por un valor inferior al procedente) o a la baja (por minoración de la base o de la cuota por ser aplicable a la operación un tipo impositivo inferior al aplicado inicialmente).

En líneas generales, la realización de la modificación de la base exige el cumplimiento de unos requisitos formales (emisión de factura rectificativa), su comunicación al destinatario, el ejercicio de la opción del artículo 89.Cinco de la LIVA, y, en su caso, la inclusión de la operación en la correspondiente declaración-liquidación.

2.1. LIMITACIONES SUBJETIVAS A LA RECTIFICACIÓN DE BASES IMPONIBLES

La Resolución de 27 de junio de 2013 del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de La Rioja (rec. 26-00858-2011) analiza un caso en que los cónyuges emiten facturas por obras de construcción al tipo reducido. La Inspección regulariza considerando que la esposa no es realmente empresaria y que procedía la aplicación del tipo general de IVA. Tras la regularización la esposa emite facturas rectificando las ya emitidas y el destinatario se opone a la repercusión alegando que no era empresaria, por lo que no puede emitir facturas rectificativas. El tribunal señala que el artículo 89 de la LIVA solo concede la facultad de emitir facturas rectificativas a los sujetos pasivos del impuesto. Y el marido no puede emitir facturas rectificativas de facturas que no ha emitido, ni puede emitir facturas nuevas que sustituyan a las emitidas por la esposa por haber transcurrido el plazo de un año desde la fecha del devengo.

2.2. OBLIGACIÓN DE INGRESO DE LA CUOTA INDEBIDAMENTE REPERCUTIDA EN EL CASO DE MODIFICACIÓN AL ALZA DE LA BASE IMPONIBLE O DE LA CUOTA

Tal vez este sea el caso más sencillo. La base imponible inicial se determinó incorrectamente y se modifica incrementando su importe y la cuota repercutida. O bien, fue la cuota la fijada incorrectamente y se determina un nuevo importe de la cuota, superior al inicial.

En el caso de que la modificación de la base imponible sea al alza, el sujeto pasivo debe declarar el incremento de base y su correspondiente cuota. Si la rectificación al alza fue de la cuota, solo debe declararse el incremento de la cuota. La Resolución de 27 de septiembre de 2010 del TEAR de Madrid (rec. 28-06604-2007) señala que en estos casos no es necesaria la presentación de una declaración complementaria de la del periodo en que se devengó la operación, sino que la modificación puede incluirse en la declaración-liquidación del periodo en que se produce la modificación de la base.

Criterio lógico, pues cuando se produce la modificación de la base imponible, la misma debe incluirse en la declaración-liquidación del periodo de la modificación. Cuestión distinta es que se aprecie fraude en la determinación inicial de la base, lo que podría determinar la imputación de la modificación al momento inicial de la operación.

2.2.1. Recargo por presentación fuera de plazo

Las Resoluciones de 14 de marzo de 2013 (rec. 00-04545-2010) y 18 de abril de 2013 (rec. 00-04900-2010) del TEAC indican que el artículo 89.Cinco de la LIVA regula expresamente una especialidad de recargo frente al régimen general de recargos previsto en el artículo 27 de la Ley General Tributaria (LGT). La especialidad consiste en que se excluye la aplicación del sistema de recargos cuando la rectificación de base se fundamente en las causas de modificación del artículo 80 de la LIVA o se deba a un error fundado de Derecho. No se justifica su exigencia cuando no ha existido género alguno de negligencia o descuido en el retraso, debido a las circunstancias sobrevenidas al momento del devengo que determinan la modificación de la base imponible, o a la existencia de un error fundado de Derecho en la repercusión del impuesto. Por último, advierte el TEAC que esta regla especial tiene carácter prioritario sobre la prevista en el artículo 27 de la LGT.

2.3. SOBRE LA OBLIGACIÓN DE INGRESO DE LA CUOTA DE IVA INDEBIDAMENTE REPERCUTIDA

La Resolución de 22 de abril de 2015 (rec. 00-07547-2012) o la de 22 de septiembre de 2015 (rec. 00-05328-2012) del TEAC cambian el criterio anterior y señalan que no existe obligación de ingresar una cuota de IVA indebidamente repercutida aunque se mencione en documento o

factura. Su fundamento es que dicha obligación de ingreso está prevista en la directiva comunitaria, pero no en el derecho interno español, por lo que la prohibición del efecto directo vertical de la directiva en perjuicio de los particulares excluye su aplicación en el ordenamiento español.

Entendemos que esta doctrina es aplicable también en el caso de que el IVA indebidamente repercutido sea consecuencia de una factura rectificativa. Por ejemplo, se produce una transmisión de un patrimonio empresarial y se emite factura sin repercusión de IVA, aplicando el supuesto de no sujeción del artículo 7 de la LIVA. Si se produce una rectificación de la operación y se emite una factura rectificativa con repercusión de IVA, no existe obligación de ingreso de una cuota de IVA indebidamente repercutida, si sigue siendo de aplicación el supuesto de no sujeción aplicado inicialmente.

2.4. PLAZO PARA LA REPERCUSIÓN DEL IVA AL DESTINATARIO EN CASO DE MODIFICACIÓN DE LA BASE O DE LA REPERCUSIÓN

La Resolución de 24 de febrero de 2009 del TEAC (rec. 00-02399-2006), confirmada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2013 (rec. 5261/2011), aborda un supuesto de compraventa de inmuebles por la que no se emite factura por los vendedores. Los vendedores no repercuten IVA pero su situación tributaria es regularizada por acta de inspección considerando procedente la aplicación del IVA.

Como consecuencia de la regularización se emiten las facturas por los vendedores, pero el destinatario no acepta la repercusión. Considera el TEAC que si en el momento del devengo no se ha repercutido el IVA, se pierde el derecho a la repercusión por el transcurso del plazo de un año (art. 88 LIVA), por lo que no cabe la rectificación de las cuotas repercutidas y, además, en este caso, no se ha acreditado que en el momento de la operación se haya expedido factura alguna (aunque fuera sin repercusión de IVA), por lo que no cabe su rectificación en el plazo de cuatro años, sin que la escritura pública haga las veces de documento equivalente a la factura, pues el vendedor era empresario o profesional.

En este mismo sentido, la Resolución de 9 de junio de 2009 (rec. 00-01551-2007) y la Resolución de 8 de noviembre de 2011 (rec. 00-00789-2010) del TEAC entienden que si se ha procedido a la repercusión del IVA en el plazo de un año del artículo 88 de la LIVA es posible rectificar las cuotas repercutidas en los casos legalmente previstos en el plazo máximo de cuatro años desde el devengo desde el que se produzcan las circunstancias previstas en el artículo 89 de la LIVA y se admite la posibilidad de rectificar y repercutir el IVA pese a no haberlo hecho en el momento inicial siempre que se hubiese expedido la correspondiente factura de la operación.

Sobre el plazo de cuatro años, la Resolución de 30 de julio de 2009 del TEAR de Andalucía (rec. 53-00226-2008) aborda un caso en que un sujeto pasivo impugna una declaración-liquidación alegando que en el primer trimestre de 2003 repercutió y declaró unas cuotas de IVA que no eran procedentes. Observa el tribunal que el interesado no rectificó las facturas emitidas y no

se las notificó al destinatario, pese a los efectos que sobre la deducción de cuotas puede tener la rectificación y por la posibilidad de recurrir si no está conforme con la rectificación. Señala la resolución que se establece un plazo de cuatro años computados desde la fecha del devengo para efectuar la rectificación, plazo lógico pues la rectificación tiene efectos rectificativos en las deducciones del destinatario y la seguridad jurídica del repercutido solo admite considerar que la rectificación se tiene que efectuar en el plazo de los cuatro años siguientes al devengo.

La Resolución de 25 de enero de 2011 del TEAC (rec. 00-08041-2008) apunta un caso de un sujeto pasivo de IVA en régimen especial de agricultura, ganadería y pesca que ha percibido indebidamente (ya que debía tributar en régimen general) compensaciones agrícolas. Señala el tribunal que el sujeto pasivo tiene obligación de reintegro a la Hacienda Pública de las compensaciones indebidamente recibidas, pero tiene derecho a la repercusión a sus clientes de las cuotas de IVA que eran procedentes, mediante la emisión de facturas que el tribunal califica como rectificativas. Señala el tribunal que esta repercusión es posible en tanto no hayan transcurrido cuatro años desde el devengo, que las actuaciones inspectoras al respecto interrumpen este plazo desde el inicio de las mismas y hasta la firmeza de las liquidaciones. Finalmente, señala esta resolución que la conducta del sujeto pasivo no debe ser constitutiva de infracción tributaria.

La Resolución de 17 de noviembre de 2015 del TEAC (rec. 00-02137-2013) rectifica el criterio anterior en lo que se refiere a la exigencia de firmeza de las liquidaciones administrativas. Por dos motivos: primero, porque los artículos 88 y 89 de la LIVA no contienen norma alguna que supediten la rectificación y repercusión a la exigencia de firmeza de las liquidaciones que recogen la falta de repercusión. En segundo lugar, porque las liquidaciones administrativas constituyen un acto administrativo investido de las notas de ejecutividad, presunción de validez y eficacia propia de los actos administrativos.

La Resolución de 24 de abril de 2012 del TEAC (rec. 00-04385-2010) aborda un caso de expropiación forzosa sin repercusión del IVA, regularización con exigencia de IVA al expropiado y repercusión a la Administración expropiante, alegando esta el transcurso de un plazo superior a cuatro años desde el devengo. La resolución señala que el artículo 88 de la LIVA establece un plazo de caducidad de un año desde la fecha del devengo para la repercusión del IVA, pero que el artículo 89 de la LIVA determina un plazo de cuatro años que es aplicable aunque no se haya repercutido cuota alguna, siempre que se haya emitido la factura.

La cuestión es que la resolución señala que «en cuanto a este plazo de cuatro años hay que tener en cuenta como sostiene la sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de diciembre de 2011 (rec. N° 591/2010), apoyándose en lo que dispone el artículo 100 de la LIVA en cuanto a la caducidad del derecho a la deducción en los casos de controversia sobre su procedencia, que la finalidad de la suspensión prevista en este precepto es plenamente aplicable al supuesto del artículo 89, en el sentido en que de existir controversia sobre la deducción y durar esta más de cuatro años, aun obteniendo la satisfacción de la pretensión del interesado, será inviable por aplicación del plazo de cuatro años. Igualmente, si como es el caso existe controversia sobre la procedencia de la exención, y resuelta esta, sobre la procedencia o no de la repercusión, la misma sería inviable por

haber transcurrido el referido plazo. Afirmar que el derecho a repercutir se extingue a los cuatro años sin que el plazo en cuestión pueda ser suspendido cuando existe una controversia jurídica, es tanto como hacer depender la efectividad de un derecho de la duración de un litigio o un procedimiento administrativo, por cuestiones ajenas a la voluntad del interesado, cuando tal efecto extintivo solo viene reconocido, y ello por la pasividad del posible titular del derecho a interés legítimo, por la prescripción. Hemos de concluir que el derecho a repercutir queda en suspenso en tanto dure la controversia jurídica, a salvo, naturalmente de la prescripción.

En este caso ha existido una controversia jurídica sobre la sujeción de la operación al impuesto, que fue inicialmente negada por el ayuntamiento, afirmada después por la Inspección de Hacienda en un expediente sin sanción y definitivamente resuelta en vía judicial con la firmeza de las sentencias citadas de la Audiencia Nacional. El plazo para la rectificación ha estado pues suspendido durante ese tiempo. Y ha existido factura, expediente antes de la firmeza de esas sentencias e inmediata a las Actas de Inspección. Por lo que ningún descuido cabe imputar a los interesados».

La Resolución de 17 de marzo de 2016 del TEAC (rec. 00-03868-2013) señala un supuesto en que la resolución de una compraventa es confirmada por sentencia del Tribunal Supremo y tras solicitar la rectificación de la autoliquidación la misma es denegada aduciendo la prescripción. No se admite por el TEAC la prescripción pues 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 nace con el devengo de la operación que es resuelta.

2.5. OBLIGACIÓN DE REINTEGRO AL DESTINATARIO DE LAS CUOTAS DE IVA RECTIFICADAS

Partimos del supuesto de minoración de la base imponible y, por ende, de la cuota repercutida. Sobre esta cuestión, la Resolución de 20 de septiembre de 2012 del TEAC (rec. 00-03223-2010) apunta que la ley no supedita la rectificación efectuada al reintegro previo de las cuotas al destinatario de la operación, cuestión que se deriva de la relación jurídico-tributaria entre los particulares y que, en caso de incumplimiento por parte del reclamante de la obligación de reintegro de la cuota, deberá exigírsela el destinatario por los procedimientos legales establecidos para ello.

La Resolución de 21 de mayo de 2015 del TEAC (rec. 00-06076-2013) se limita a añadir que la LIVA no exige que el reintegro se produzca con anterioridad a la modificación de la base imponible o a la rectificación de las cuotas de IVA repercutidas, solo dice que el repercutidor debe entregar esas cantidades al repercutido.

La Resolución de 25 de septiembre de 2013 del TEAR de Valencia (rec. 12-04005-2012) señala que la procedencia de la rectificación de cuotas no se condiciona al reintegro de las mismas a quien las soportó. Y ello sin perjuicio de las acciones civiles que puedan corresponder al destinatario de la operación resuelta para obtener del sujeto pasivo el reintegro de las cantidades que pagó.

La Resolución de 29 de enero de 2016 del TEAR de Murcia (rec. 30-00375-2013) indica que la obligación de reintegro no se configura como una condición necesaria para que proceda la rectificación, sino que es una consecuencia de la rectificación.

La Sentencia de 22 de septiembre de 2016 de la Audiencia Nacional (rec. 0000559/2015) determina que «la obligación de reintegro de las cuotas repercutidas en exceso es consecuencia de la alteración de la base imponible y de su consiguiente modificación, que se documenta a través de la factura rectificativa, pero no resulta, en modo alguno, condición o presupuesto necesario para la validez de esta».

En nuestra opinión, esta es la visión de la cuestión desde el punto de vista del destinatario de la operación y de la relación jurídica entre particulares. El destinatario no puede condicionar la rectificación de las deducciones a la obtención del reintegro de la cuota repercutida en exceso. El destinatario una vez que recibe la factura rectificativa, aunque no perciba la cuota repercutida en exceso, debe rectificar sus deducciones.

¿Es este criterio válido cuando lo que se hace valer es la rectificación de bases y cuotas repercutidas por el sujeto pasivo minorando la base imponible declarada, es decir, cuando lo que se enjuicia es la validez de la modificación de la base imponible?

La Resolución de 26 de junio de 2013 del TEAR de Castilla y León (rec. 47-00357-2011) considera que la obligación de rectificar la deducción por el sujeto pasivo que recibe la factura rectificativa y es destinatario de la rectificación es una obligación que se enmarca dentro de las obligaciones materiales que al sujeto pasivo impone la normativa del IVA y que su cumplimiento es independiente de la obligación de reintegro, que se encuadra entre las obligaciones tributarias materiales establecidas por la ley entre particulares.

La Resolución de 30 de mayo de 2014 del TEAR de Castilla y León (rec. 47-00814-2012) señala que la obligación de reintegro de las cuotas tributarias se enmarca entre las obligaciones tributarias materiales establecidas por la ley entre particulares, por lo que es una actuación revisable en vía económico-administrativa.

La Resolución de 29 de enero de 2013 del TEAR de Murcia (rec. 30-00375-2013) establece que la obligación de reintegro del importe de las cuotas repercutidas en exceso no se configura como una condición necesaria para que proceda la rectificación, sino más bien como una consecuencia.

La Sentencia de 18 de julio de 2013 del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía (rec. 847/2011) apunta que la segunda opción del artículo 89.Cinco de la LIVA exige el desembolso de la correspondiente cantidad por parte del sujeto pasivo, lo que en el caso de la sentencia no se ha justificado.

La Resolución de 6 de junio de 2014 del TEAR de Andalucía (rec. 41-05048-2013) determina que en el supuesto de modificación de la base imponible, el artículo 89.Cinco de la LIVA establece dos posibilidades de actuación en caso de minoración de las cuotas repercutidas. La primera

es solicitar la devolución de ingresos indebidos, siendo el beneficiario de la misma la persona que soportó la carga tributaria como destinatario de las operaciones. La segunda posibilidad es incluir las operaciones rectificativas en sus declaraciones, por lo que esta declaración será por un importe inferior a ingresar o superior a devolver de lo que hubiera sido su declaración sin incluir las rectificaciones. Esta actuación determina el traspaso de las cuotas inicialmente repercutidas (rectificadas) al patrimonio del sujeto pasivo. Por ello, el artículo 89.Cinco b) de la LIVA exige que el sujeto pasivo reintegre las cuotas al destinatario de la operación que es quien ha soportado las cuotas y al que se le deben devolver. Por tanto, el reintegro de las cuotas es una exigencia del artículo 89.Cinco b) de la LIVA para que el reclamante pueda optar por la aplicación de la norma, pero no es una exigencia para la rectificación de las bases imponibles. Termina la resolución señalando que «porque de no exigir este reintegro lo que sucedería es que las cuotas que se encontraban en el Tesoro Público no pasan a quien las ha soportado (el destinatario de la operación), sino al sujeto pasivo, que es un mero intermediario entre el Tesoro y el destinatario. Evidentemente, la Ley del IVA ha de velar por los intereses del repercutido, que tiene la obligación de soportar la repercusión».

A nuestro juicio, cuando el sujeto pasivo pretende hacer valer ante la Administración tributaria una modificación de la base imponible a la baja a través de la opción del artículo 89.Cinco b) de la LIVA, debe acreditar el reintegro de la cuota al destinatario, pues tal reintegro es un presupuesto de la rectificación tal y como exige el artículo 89.Cinco b) de la LIVA. Cuando es el destinatario al que se le rectifican las deducciones, la falta de reintegro de las cuotas rectificadas no es oponible a la Hacienda Pública. Es decir, debe rectificarse la deducción de cuotas haya o no obtenido el reintegro de las mismas del sujeto pasivo. Y la omisión del reintegro es una actuación reclamable en vía económico-administrativa.

Y cuando no efectúe el reintegro al destinatario no podrá optar por el procedimiento del artículo 89.Cinco b) de la LIVA sino que debe iniciar necesariamente el procedimiento de devolución de ingresos indebidos del artículo 89.Cinco a) de la LIVA.

2.5.1. Formas de obtención del reintegro

La Resolución de 27 de febrero de 2013 del TEAR de Andalucía (rec. 11-01589-2011) apunta que el artículo 89.Cinco de la LIVA exige el reintegro de las cuotas al destinatario de las operaciones, pero que si no puede reintegrarse dicho importe, por la situación financiera, debe señalarse que el importe de la devolución que resulta de la rectificación se destina al pago de la deuda que nace para el destinatario como consecuencia de la rectificación de deducciones.

El supuesto analizado es una dación en pago con repercusión de IVA a una empresa vinculada. Del IVA se solicita y obtiene aplazamiento. El destinatario de la operación obtiene la devolución de la cuota soportada. Las dos empresas presentan concurso con lo que la deuda del aplazamiento es concursal. La Administración concursal consigue la rescisión de la dación en pago lo que se traduce en una modificación de la base imponible. La sociedad transmitente declara la minoración de la base imponible y solicita la devolución (no concursal) y la sociedad des-

tinataria presenta una declaración reconociendo la deuda por la minoración de las deducciones. De perfeccionarse la operación cada sociedad habría percibido la devolución de la cuota y tendrá una deuda a favor de la Hacienda Pública.

La resolución aprecia una situación de fraude o cercana al fraude y exige como requisito de la rectificación el reintegro de la cuota, que se puede sustituir por el ofrecimiento de la devolución para el pago de la deuda nacida de la rectificación de deducciones consecuencia de la rectificación de bases.

Contra esta resolución del TEAR de Andalucía se interpuso recurso de alzada ante el TEAC (rec. 00-03660-2013) cuya resolución comentaremos en el epígrafe 2.6.

Por su parte, la ya citada Resolución de 6 de junio de 2014 del TEAR de Andalucía (rec. 41-05048-2013) aborda un supuesto en que la oficina gestora deniega la admisión de una modificación de base imponible alegando la falta de reintegro al destinatario de la cuota de la operación. Lo que nos parece correcto en principio.

Lo que sucede, señala el tribunal, es que en el expediente constan dos documentos en los que se acuerda la rescisión de los contratos, lo que implica que los destinatarios saben que las cuotas de IVA se les deben devolver. En los documentos se efectúa un reconocimiento de deuda y se pacta una indemnización por retraso en el pago. Al pactarse un aplazamiento del reintegro, debe considerarse cumplida la exigencia del reintegro a los efectos del artículo 89.Cinco b) de la LIVA. Destaca el tribunal que «con el aplazamiento de pago el repercutido está consintiendo el traspaso de cuotas [...], por lo que no es necesaria la tutela de la Administración sobre la obligación de reintegro de la cuota de IVA, pues el repercutido sabiendo que tiene derecho a la misma ha aplazado su cobro».

En este caso, la oficina gestora analiza la cuestión del reembolso de la cuota y llega a la conclusión de que no se ha producido, lo que provoca el efecto de inadmitir la modificación de la base imponible.

Por tanto, en este caso no es aplicable el criterio de la Resolución de 16 de septiembre de 2014 del TEAC (rec. 00-01602-2012) que considera que no es competencia de los tribunales económico-administrativos entrar a conocer de los pactos, condiciones, cláusulas contractuales que hayan establecido los particulares, ya que dicha doctrina se determina en relación con la impugnación de las actuaciones entre particulares derivada de la repercusión y su rectificación y no al conocer actuaciones administrativas, como sucede en este caso, en que se practica una liquidación al no admitir una modificación de la base imponible declarada.

2.6. OBLIGACIÓN DE INGRESO DEL IVA REPERCUTIDO Y MODIFICADO POSTERIORMENTE A LA BAJA

La Resolución de 18 de junio de 2015 del TEAC (rec. 00-03660-2013) reconoce que es cierto que el artículo 89 de la LIVA no exige que el IVA se encuentre ingresado para proceder

a la rectificación, pero en un caso en que tratándose de una operación vinculada, estando ambas sociedades en concurso, y el IVA repercutido no fue ingresado si es necesario que dicho ingreso sea al menos exigible por parte de la Hacienda Pública.

Por tanto, *a contrario sensu*, en un caso de sociedades no vinculadas, que no se encuentran en concurso, la falta de declaración o ingreso de la cuota repercutida no impide la rectificación de la misma. La enmienda conducirá a la rectificación de deducciones en el destinatario si se han deducido las cuotas no declaradas ni ingresadas.

La cuestión que no se resuelve es la de las consecuencias para el repercutidor. ¿Puede la Administración tributaria liquidar al repercutidor la cuota repercutida en su día y que ahora es objeto de modificación? ¿O la modificación extingue *ab initio* la obligación de ingreso? ¿O debe limitarse a exigir intereses de demora por el periodo en que debió ingresarse la cuota y la fecha de la rectificación?

2.7. FORMALIDADES. FACTURA RECTIFICATIVA

La modificación de la base imponible necesita de la emisión de un documento que plasme la operación. Este documento es la factura rectificativa que, mencionando la factura o facturas rectificadas, hace constar las circunstancias de la modificación.

La factura rectificativa está regulada en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

La Resolución de 12 de mayo de 2004 del TEAC (rec. 00-00076-2001) señala que la minoración de la cuota por anulación de venta en escritura pública está condicionada a la emisión de factura rectificativa, sin la cual no cabe reducir la base imponible ni minorar la cuota repercutida.

La Resolución de 17 de septiembre de 2014 del TEAR de Valencia (rec. 46-00944-2013) establece que la emisión de una factura rectificativa incompleta (no se menciona la factura rectificada) es suplida por la escritura pública que recoge la resolución del contrato que origina la emisión de la factura rectificativa.

Lo importante es que la documentación aportada permita el ejercicio de la función de control por la Administración tributaria. En este caso, que el destinatario rectifique las deducciones (si es el caso) o que se pueda practicar liquidación recogiendo las rectificaciones que origina la resolución del contrato.

2.7.1. Impugnación

La citada Resolución de 24 de febrero de 2009 del TEAC analiza un caso de negativa a la repercusión, como acto tributario reclamable.

Por tanto, son actos tributarios reclamables tanto la repercusión tributaria que se efectúa como consecuencia de un supuesto de modificación de bases imponibles como la negativa a aceptar la repercusión.

2.7.2. Envío de la factura rectificativa

Tras la modificación del RIVA, la cuestión ha quedado clarificada. El sujeto pasivo que desee rectificar sus bases declaradas (minorando el IVA a ingresar u obteniendo un derecho de crédito derivado de la modificación de la base) debe justificar el envío de la factura rectificativa al destinatario.

Antes de esta modificación reglamentaria los pronunciamientos fueron variados como vamos a ver. Y eran variados según el acto que se enjuiciara, bien la modificación de la base imponible en el sujeto pasivo, bien la rectificación de deducciones en el destinatario.

Por ejemplo, la Resolución de 19 de enero de 2015 del TEAR de Cataluña (rec. 08-10964-2011) en el enjuiciamiento de una rectificación de deducciones señala que no cabe practicarla si la Administración no prueba la remisión de la factura por el sujeto pasivo al destinatario.

Si lo enjuiciado es la modificación de bases imponibles por el sujeto pasivo, la Resolución de 27 de septiembre de 2012 del TEAR de Andalucía (rec. 41-06456-2011) apunta que la mera afirmación del sujeto pasivo que modifica la base imponible de que ha remitido la factura al destinatario es suficiente para considerar cumplida con la obligación de remisión de la factura rectificativa, salvo que se pruebe que se haya pactado entre el concursado y el proveedor un método que permita dejar fehaciencia de la entrega de la documentación mercantil, por lo que la mera negativa de la recepción por el destinatario no surte efecto alguno.

Esto parece lógico, si cuando se envió la factura original se hizo por correo ordinario (y el destinatario se la dedujo sin haber dejado rastro de la recepción, pues bien pudo deducir el IVA sin factura), la factura rectificativa debe seguir el mismo tratamiento (que se ha enviado sin dejar constancia).

2.7.3. Registro

La Resolución de 2 de febrero de 2012 del TEAR de Galicia (rec. 32-00030-2010) aborda un supuesto en que no se admite por la oficina gestora al sujeto pasivo la minoración de las bases imponibles realizadas al considerar que el registro de las mismas en el libro registro de facturas expedidas no recoge el dato de «naturaleza de la operación». Se anula la liquidación, ya que no consta el precepto legal o reglamentario en el que aparezca el registro de forma reglamentaria de las facturas rectificativas como requisito previo para el ejercicio del derecho a la modificación de la base imponible. Y no resulta proporcionado, a juicio del tribunal, denegar el ejercicio de un derecho sustantivo como es el derecho a la modificación de la base imponible, cuando la rectifi-

cación de las facturas está debidamente justificada y las facturas rectificativas reúnen todos los requisitos formales exigibles y están registradas en el libro registro de facturas emitidas, aunque las mismas no estén anotadas por separado y no reflejen la «naturaleza de la operación».

2.8. LIMITACIONES AL DERECHO DE REPERCUTIR

El artículo 89.Tres de la LIVA regula una serie de supuestos en los que no es posible la rectificación de facturas con repercusión de cuotas de IVA.

El segundo de los mismos (actualmente modificado por contravenir la normativa comunitaria) era la imposibilidad de rectificación de las cuotas impositivas repercutidas «cuando sea la Administración tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y la conducta de este sea constitutiva de infracción tributaria».

La Resolución de 27 de marzo de 2012 del TEAR de Valencia (rec. 48-08936-2010) recoge un caso en que la Inspección pone de manifiesto la existencia de cuotas devengadas con ocasión de adquisiciones intracomunitarias de bienes y luego se deniega el derecho a deducir dichas cuotas. El tribunal considera que en las adquisiciones intracomunitarias de bienes no existe repercusión alguna de IVA y no encuentra fundamento a la limitación del derecho a deducir basada en la imposibilidad de rectificar la repercusión realizada pues no existe tal repercusión ni rectificación.

La Resolución de 27 de septiembre de 2016 del TEAR de Cataluña (rec. 08-10533-2013) entiende que la modificación del artículo 89.Tres.2.º de la LIVA por la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, debe tener efectos retroactivos. El fundamento es que la normativa derogada era contraria al derecho comunitario y tenía carácter sancionador. O sea, entiende el tribunal, que no es suficiente la imposición de una sanción para perder el derecho a repercutir, sino que debe acreditarse, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo participaba en un fraude o sabía o debía saber que formaba parte de un fraude. Esta resolución se apoya en la Sentencia de 17 de septiembre de 2014 de la Audiencia Nacional (rec. 826/2009).

2.9. OPCIONES DEL ARTÍCULO 89.CINCO DE LA LIVA

La Resolución de 24 de mayo de 2011 del TEAC (rec. 00-01424-2009) señala que el procedimiento a seguir tras la modificación será el que proceda en función de la naturaleza del ingreso o repercusión. Así, distingue que en el supuesto de que se trata de un ingreso indebido por incorrecta aplicación de las normas procederá el previsto en la letra a) (devolución de ingresos indebidos), mientras que en los demás casos se aplicará el procedimiento previsto en la letra b) (regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores).

La citada Resolución de 30 de julio de 2009 del TEAR de Andalucía (rec. 53-00228-2008) determina que el presupuesto de la opción por la devolución de los ingresos indebidos es la rectificación de las facturas en las que se repercutió el IVA. Si no hay prueba de la rectificación, no procede devolución alguna.

La Resolución de 28 de febrero de 2011 del TEAR de Galicia (rec. 15-03572-2010) precisa que «si la naturaleza del ingreso realizado en la autoliquidación originaria es la de un ingreso indebido (como es el caso de cuotas repercutidas improcedentemente) el obligado tributario podrá optar por la aplicación de ambas vías previstas en el artículo 89.Cinco, párrafo tercero (si bien el sujeto legitimado para obtener la devolución debe ser el destinatario de la operación).

En los restantes supuestos, como sería el caso de que las cuotas del impuesto sobre el valor añadido están correctamente devengadas por la realización de una operación sujeta a dicho tributo, aunque posteriormente deban ser devueltas por haber quedado sin efecto las operaciones, la empresa vendedora deberá rectificar la repercusión efectuada y regularizar su 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».

La Resolución de 27 de marzo de 2014 del TEAR de Andalucía (rec. 41-14102-2012) dispone que el artículo 89.Cinco de la LIVA no recoge la posibilidad de que en un caso de modificación de la base imponible se pueda impugnar la declaración-liquidación del periodo en que se declaró la operación rectificada, ya que dicha declaración fue correcta.

La Resolución de 17 de marzo de 2016 del TEAC (rec. 00-02459-2013) establece que en los supuestos de descuentos de laboratorios farmacéuticos al Sistema Nacional de Salud las rectificaciones no tienen la consideración de ingresos indebidos, sino que debe aplicarse el artículo 89.Cinco b) de la LIVA.

2.9.1. Devolución de ingresos indebidos

La Resolución de 30 de septiembre de 2011 del TEAR de Valencia (rec. 48-04762-2010) recoge un supuesto de repercusión indebida de IVA, ya que era aplicable una exención. La Administración excluye la deducción de esta cuota de IVA por el destinatario de la operación. Solicitada la devolución de ingresos indebidos, la Administración la deniega por considerar que procede la rectificación de la repercusión.

El tribunal desestima la fundamentación de la desestimación –interpretación totalmente carente de apoyo legal– y considera que la opción del artículo 89.Cinco de la LIVA se puede ejercitar por el obligado a soportar la repercusión, que es beneficiario de la devolución de ingresos indebidos o de la rectificación. Por la resolución económico-administrativa se reconoce el derecho a la devolución solicitada por quien soportó indebidamente la repercusión.

No cabe duda de que la legitimación para solicitar la devolución de ingresos indebidos corresponde tanto al sujeto pasivo como al repercutido (art. 14 del RD 520/2005).

La Resolución de 22 de mayo de 2014 del TEAC (rec. 00-02474-2011) establece un supuesto en el que ha quedado acreditado que el sujeto pasivo expidió factura, repercutiendo el IVA y procediendo a su ingreso, pero la factura no fue admitida por el destinatario. O sea, que la repercusión no fue efectiva en relación con el destinatario obligado a soportar la repercusión, no tuvo efecto por cuanto rechazó dicha repercusión, no aceptando la factura e iniciando un proceso judicial en relación con la determinación del precio del contrato. Es decir, el destinatario no soportó la cuota repercutida, por lo que no es aplicable el apartado c) del artículo 14.2 del Reglamento de revisión, pero sí el apartado a), y el sujeto pasivo tiene derecho a la devolución del IVA indebidamente ingresado.

La Resolución de 25 de septiembre de 2014 del TEAR de Andalucía (rec. 41-03923-2013) en un supuesto de devolución de ingresos indebidos señala que como se trata de la devolución de cuotas que no se han soportado efectivamente por el destinatario de las facturas, pues no las ha abonado y por ello se rectifican, la devolución debe efectuarse al reclamante, que ha soportado con su patrimonio el ingreso de las cuotas repercutidas y no cobradas.

La Resolución de 29 de junio de 2015 del TEAR de Murcia (rec. 30-00417-2014) aborda el caso de una persona física que repercute IVA a un ente público por la prestación de servicios. Una vez declarado judicialmente que dichos servicios tenían naturaleza laboral, la persona física puede solicitar la devolución del IVA indebidamente ingresado, pero la devolución debe reconocerse al repercutido, con independencia de que considere la persona física que la cuota de IVA formaba parte de su salario, pudiendo recobrarlo por otra vía, pero no por devolución de IVA que le corresponde al repercutido.

2.9.2. Impugnación de la autoliquidación

La Resolución de 13 de noviembre de 2014 del TEAR de Cataluña (rec. 43-00711-2011) acomete un supuesto de permuta inmobiliaria con IVA devengado, pero la operación queda sin efecto por incumplimiento del plazo de ejecución de garantías. El tribunal considera que el destinatario está legitimado para iniciar el procedimiento de rectificación de autoliquidación del repercutidor, aplicando los principios de neutralidad y prohibición del enriquecimiento injusto.

2.9.3. No aplicación

En el caso de la Resolución de 17 de marzo de 2015 del TEAC (rec. 00-03551-2012) se indica que el procedimiento para la corrección de un error consistente en haber declarado cuotas de forma duplicada es el procedimiento de impugnación o rectificación de autoliquidaciones, con devolución, en su caso, de ingresos indebidos. No es aplicable el procedimiento del artículo 89.Cinco b) de la LIVA, pues no se trata de rectificación de errores de repercusión o de supuestos de modificación de bases imponibles.

2.9.4. Aplicación

La Resolución de 27 de abril de 2015 del TEAR de Cataluña (rec. 08-09102-2012) señala que en un caso en que procede el reconocimiento del tipo superreducido en la adquisición de un vehículo, y dado que se aplicó el tipo general en la venta, debe procederse a la rectificación de las cuotas indebidamente repercutidas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 89 de la LIVA.

2.9.5. Devolución de ingresos indebidos y reintegro

La Resolución de 27 de noviembre de 2014 del TEAR de Andalucía (rec. 41-03644-2013) indica que el reclamante, tras una rectificación de base imponible, ha solicitado la devolución de ingresos indebidos, afirmando que ha reintegrado las cuotas al destinatario. El tribunal entiende que la oficina gestora debió dar trámite de audiencia al destinatario, a fin de que confirme o niegue la percepción de la cuota rectificadora.

2.9.6. Rectificación mal efectuada

La Resolución de 26 de junio de 2015 del TEAR de Andalucía (rec. 41-08511-2013) aborda un supuesto en que un sujeto pasivo emite una factura a un destinatario B. Posteriormente, solicita la rectificación de la declaración en la que incluyó la operación alegando que en realidad no había prestado servicio alguno a B. El tribunal observa que la rectificación se ha efectuado a nombre de C. La explicación del reclamante es que C ha adquirido el inmueble en el que supuestamente se habrían prestado los servicios facturados. El tribunal aplica lo dispuesto en el artículo 17 de la LGT sobre eficacia de los pactos entre particulares, por lo que la subrogación de C en los derechos de B sobre un inmueble no tiene eficacia tributaria alguna. Señala el tribunal que el sujeto pasivo ha creado un título de deducción para B, por lo que debe corregirse dicha situación, lo que no ha sucedido. Y tampoco se ha probado que C haya rectificado sus deducciones con una factura rectificativa mal confeccionada, pues no se puede rectificar lo que no existe. Por último, el tribunal excluye la posibilidad de que exista enriquecimiento injusto pues no puede existir cuando hay una conducta contraria a Derecho por el reclamante al rectificar de forma errónea una factura, cambiando al destinatario.

2.9.7. Cambio de opción y prescripción

La Resolución de 26 de junio de 2015 del TEAR de Andalucía (rec. 41-08661-2013) analiza un supuesto en el que al reclamante se le deniega la devolución de cuotas rectificadas por prescripción. En el caso analizado el reclamante presentó una declaración-liquidación consignando unas modificaciones de base imponible. Requerida la justificación de las operaciones no se aportó por lo que se practicó liquidación provisional excluyendo las modificaciones de la base imponible. El reclamante solicita la devolución de ingresos indebidos.

El tribunal señala que el artículo 89.Cinco de la LIVA establece una opción a la que es aplicable lo dispuesto en el artículo 119.Tres de la LGT sobre la imposibilidad de rectificar el resultado del ejercicio de la opción.

Pero, además, señala el tribunal que la actuación de incluir las facturas rectificativas en la declaración-liquidación (a la que se practicó la liquidación provisional excluyendo las modificaciones de base) no es un acto interruptivo de la prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, pues no es un acto fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución tributaria. Además, la autoliquidación no identifica las cuotas a devolver.

Por último, establece que de acceder a lo solicitado la Administración habría perdido la posibilidad de actuar, en su caso, contra el destinatario, que consolidaría la deducción de las cuotas rectificadas.

2.9.8. Ejercicio de acción judicial y opción por la devolución de ingresos indebidos

La Resolución de 25 de septiembre de 2015 del TEAR de Andalucía (rec. 21-00372-2014) apunta un caso en que el reclamante ha iniciado acciones judiciales contra un vendedor de edificaciones por incumplimiento, demandando la devolución de las cuotas que considera indebidamente repercutidas.

El tribunal expone que se desconoce si las cuotas fueron o no declaradas por el repercutidor. Si hubieran sido declaradas podrá obtener la devolución, pero como ha iniciado un procedimiento judicial para obtener la devolución, hay que evitar una doble devolución, por lo que no accede a la pretensión de devolución.

A nuestro juicio, con carácter general, si resulta que las cuotas cuya devolución se pretende no han sido declaradas y continúan en poder del repercutidor, las acciones para obtener el reintegro deben dirigirse contra el detentador de las cuotas, no siendo procedente devolver cuotas que no han sido ni ingresadas ni declaradas.

2.10. PERIODO DE DECLARACIÓN DE LAS MODIFICACIONES O RECTIFICACIONES

La Resolución de 26 de junio de 2015 del TEAR de Andalucía (rec. 41-09289-2013) analiza el caso de un sujeto pasivo que declara una modificación de base imponible y la oficina gestora la deniega aplicando la norma del artículo 89.Cinco de la LIVA que establece que «en los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, el sujeto pasivo deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que fueron declaradas las cuotas devengadas». El tribunal anula la liquidación provisional al no haberse acreditado que las facturas rectificativas se

originen en una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, por lo que la norma no es de aplicación.

3. EFECTOS EN EL DESTINATARIO: OPOSICIÓN A LA MODIFICACIÓN DE BASES. RECTIFICACIÓN DE DEDUCCIONES (ART. 114 LIVA). CAMBIO DE ACREEDOR. INCREMENTO DEL IVA DEDUCIBLE

3.1. CONSIDERACIONES GENERALES

Respecto de los supuestos de modificación de la base imponible, no siempre los efectos para el destinatario de la operación son los mismos.

En algunos supuestos, la modificación de la base imponible se puede limitar a la extinción de la obligación de pago del destinatario (por ejemplo, cuando la operación queda sin efecto por rescisión –art. 80.Uno LIVA– sin haber efectuado con anterioridad el pago), a la extinción de la obligación de pago de la cuota (por ejemplo, por haber sido mal repercutida al no aplicarse una exención) o puede nacer un derecho de crédito del destinatario frente al sujeto pasivo (en el primer caso cuando se ha efectuado el pago) o puede surgir el derecho a la devolución del IVA indebidamente soportado (opción a) del art. 89.Cinco LIVA).

En otros casos, cuando el destinatario es sujeto pasivo con derecho a la deducción de IVA puede surgir una obligación de rectificación de las deducciones efectuadas, si las cuotas soportadas que ahora se modifican fueron consideradas cuotas deducibles por el destinatario e incluidas en sus declaraciones-liquidaciones como IVA deducible.

Pero es más, en los supuestos de modificación por situación concursal del destinatario o por impago del crédito, no se extingue la cuota de IVA y se produce un cambio de acreedor, pues el Tesoro Público asume la condición de acreedor.

En cualquier caso, la rectificación de bases y cuotas o de cuotas es una actuación de un particular que se configura como una actuación tributaria reclamable ante los tribunales económico-administrativos, mediante la interposición de la precedente reclamación económico-administrativa.

La teoría general equipara modificación de base imponible y rectificación de deducciones cuando el destinatario de la operación es sujeto pasivo con derecho a la deducción de cuotas soportadas, ya sea parcial o totalmente.

En este sentido, la Resolución de 29 de abril de 2010 del TEAR de Andalucía (rec. 14-00181-2009) en un supuesto de concurso del destinatario de la operación, después de excluir entrar a analizar la naturaleza del crédito derivado de la liquidación provisional impugnada (si como crédito concursal o como crédito contra la masa) por no ser de su competencia, y después de comprobar la corrección de la modificación de la base imponible, entiende que tal corrección

«ha de provocar necesariamente en las autoliquidaciones de este (la sociedad interesada) la rectificación de las deducciones efectuadas de las cuotas inicialmente soportadas. Es pues la propia mecánica del impuesto, legalmente establecida, la que obliga a reducir las deducciones previamente efectuadas por la concursada de las cuotas de IVA repercutido que después fue rectificado por sus proveedores, lo que es debido a la ausencia sobrevenida del presupuesto fundamental a que se condicionaba el derecho a deducir, cual es el que se soporten efectivamente las cuotas devengadas por la adquisición de los bienes o servicios adquiridos».

Esta teoría la consideramos correcta precisamente en los casos en que se produce la modificación de la base imponible y de la cuota, pero no en los casos (concurso o impagado) en los que lo que se produce es un cambio de acreedor. En estos casos, la cuota subsiste y la única fundamentación de la rectificación es que la LIVA impone la rectificación.

Parece necesaria una modificación legislativa que rectifique la ley, regulando como supuestos distintos los de modificación de la base imponible por extinción de la misma y supuestos de modificación del acreedor de la cuota de IVA, pero subsistiendo la misma y no vemos obstáculo alguno a que siga siendo deducible. O, al menos, estableciendo el carácter deducible en la medida en que el concursado pague las cuotas de IVA a la Hacienda Pública.

Cuestión distinta es que se niegue la distinción anterior, como es el caso de la Resolución de 8 de junio de 2010 del TEAC (rec. 00-05145-2008), con apoyo en Sentencias de 22 de enero de 2000 de la Audiencia Nacional (recs. 221/1997 y 31/1998) y recogiendo la doctrina del propio TEAC (R. G. 9869/1998, 452/1999, 1363/1999 y 3580/1999, de 19 de julio de 2000, y R. G. 8737/1998, de 4 de julio de 2000), que concluye que «de la resolución anterior, además de desprenderse la obligación de la entidad reclamante de modificar las cuotas del IVA soportadas que son deducibles, se desprende que dicha rectificación de las deducciones determinará el nacimiento del correspondiente crédito a favor de la Hacienda Pública y que dicho crédito surge en el momento en que la entidad recibe las facturas rectificativas, ya que la rectificación deberá efectuarse en el periodo impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente deducidas. Es decir, no puede aceptarse la tesis de la entidad reclamante, que afirma que se ha producido un cambio en la titularidad del crédito, puesto que dicho crédito nació en el momento en que se reciben las citadas facturas rectificativas».

Pues bien, veamos la situación normal. El sujeto pasivo repercute una cuota de IVA por importe de 100 y por dicho importe es acreedor del destinatario. El sujeto pasivo es deudor al Tesoro por 100. El Tesoro es acreedor por 100. El destinatario es deudor por 100 al sujeto pasivo. Si se paga el destinatario habrá soportado 100. El destinatario actúa como consumidor final.

La segunda situación es que el destinatario sea sujeto pasivo con derecho a deducción. El sujeto pasivo repercute una cuota de IVA por importe de 100. El sujeto pasivo es deudor al Tesoro por 100. El Tesoro es acreedor por 100. El destinatario es deudor por 100 al destinatario. El destinatario ejercita el derecho a la deducción por 100 con lo que es acreedor del Tesoro por dicho importe. El Tesoro es deudor del destinatario por importe de 100 como consecuencia del ejercicio del derecho a la deducción. Si el destinatario paga el resultado final es neutral.

La tercera situación es que no se efectúa el pago. Y la base imponible es modificada. De esta forma el sujeto pasivo es deudor del Tesoro Público por 100 (por la repercusión) y acreedor del Tesoro por 100 como consecuencia de la modificación de la base imponible.

El Tesoro es acreedor del sujeto pasivo por importe de 100 por la repercusión y deudor del sujeto pasivo por importe de 100 por la modificación de la base imponible. Pero es acreedor del destinatario por importe de 100 como consecuencia de la modificación de la base.

El destinatario deja de ser deudor del sujeto pasivo como consecuencia de la modificación, pero pasa a ser deudor del Tesoro por importe de 100 como consecuencia de la modificación de la base. Y no es acreedor del Tesoro al tener que rectificar sus deducciones y extinguir dicho crédito. El resultado es que el destinatario que tenía derecho a la deducción lo pierde y se encuentra en la situación económica del consumidor final, soportando la cuota de IVA, sin derecho a deducción.

Se puede justificar esta consecuencia como un efecto de la situación de concurso o del impago. Pero para mantener el principio de neutralidad, entendemos que considerar que en el caso del destinatario con derecho a la deducción, debe al menos poder ejercitarse el derecho a la deducción en la medida en que se haga frente o se pague la deuda de IVA.

3.2. NATURALEZA DE LA OBLIGACIÓN

La Resolución de 26 de junio de 2013 del TEAR de Castilla y León (rec. 47-00357-2011) entiende que la obligación del destinatario de la operación de rectificar las deducciones practicadas a la vista de la modificación de base imponible, se encuadra entre las obligaciones tributarias materiales establecidas por la ley entre particulares.

Por ello, sigue diciendo el tribunal que su cumplimiento es independiente de la obligación que tiene el sujeto pasivo de reintegrar al destinatario el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

Por último, concluye que el incumplimiento de la obligación de reintegro por el sujeto pasivo constituye una omisión de un particular en materia tributaria reclamable en vía económico-administrativa.

A nuestro juicio, la primera cuestión es determinar cuándo surge la obligación de rectificar las deducciones. Pues indudablemente, cuando el destinatario de la operación conoce la modificación de la base imponible, es decir, cuando conoce la firmeza de la sentencia, cuando se perfecciona el acuerdo que deja sin efecto una operación o cuando recibe la factura rectificativa en otros supuestos. En este sentido, la Resolución de 20 de noviembre de 2014 del TEAC (rec. 00-08730-2012) señala que el cumplimiento de los requisitos reglamentarios del artículo 80.7 de la LIVA no tiene la consideración de condición necesaria para la rectificación del IVA deducido, ya que la rectificación de deducciones tiene carácter obligatorio para el destinatario. La existencia o no de una previa factura rectificativa es irrelevante en relación con el sujeto repercutido (salvo, añadi-

mos nosotros, si el destinatario de la operación no tiene otro medio para conocer la rectificación que la recepción de la factura rectificativa, como sucede en el supuesto de impago de créditos).

La segunda cuestión, una vez acreditado el conocimiento de la rectificación, es que la obligación de rectificar las deducciones es una obligación tributaria material consecuencia de la relación jurídico-tributaria derivada del tributo, y no una obligación tributaria material entre particulares.

La tercera cuestión, con la que estamos de acuerdo, es que la rectificación de deducciones es independiente de la obligación de reintegro que pudiera existir (una de las dos opciones del art. 89.Cinco LIVA), pero estando de acuerdo en que la omisión de este reintegro sea reclamable en vía económico-administrativa, nos parece que es una actuación sin consecuencias, siendo aconsejable que el destinatario acuda a la vía civil para obtener el reintegro (si la cuota de IVA sigue en poder del emisor de la rectificación) o que solicite la devolución del IVA indebidamente ingresado o declarado (si se ha ingresado o declarado).

3.3. COMPETENCIA PARA PRACTICAR LIQUIDACIÓN RECTIFICANDO LAS DEDUCCIONES

Las Resoluciones de 17 de enero de 2012 (rec. 00-00940-2009) y 27 de marzo de 2012 (rec. 00-00872-2009) del TEAC disponen que los órganos gestores e inspectores de la Agencia Estatal de Administración Tributaria son competentes para practicar liquidaciones a los concursados que no han efectuado la rectificación de deducciones, pero en cuanto a exigibilidad y cobro deberá estarse al resultado del concurso.

La Resolución de 28 de febrero de 2013 del TEAR de Murcia (rec. 30-02910-2011) indica la competencia de la Administración tributaria para practicar liquidaciones al concursado para recoger las rectificaciones de deducciones basadas en la previa rectificación de bases realizadas por proveedores del concursado. El concurso no suspende el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Derecho a liquidar que lo es sin perjuicio de la calificación que merezca el crédito derivado de la liquidación.

En el mismo sentido, la Resolución de 30 de abril de 2015 del TEAR de Extremadura (rec. 06/00232/2013) y las Sentencias del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción de 14 de diciembre de 2011 y 17 de junio de 2013.

La ya citada Resolución de 8 de junio de 2010 del TEAC (rec. 00-05145-2008) establece que la naturaleza jurídica de los créditos tributarios nacidos de estas liquidaciones no es la de créditos concursales, sino la de créditos contra la masa.

Sin embargo, la Resolución de 17 de febrero de 2012 del TEAR de Asturias (rec. 33-01757-2010) indica que el Tribunal Supremo en reciente jurisprudencia califica el crédito que surge de la rectificación como crédito concursal y no como crédito contra la masa.

Criterio jurisprudencial del Tribunal Supremo asumido por el TEAC en su Resolución de 21 de enero de 2016 (rec. 00-05593-2013), con fundamento en las Sentencias del Tribunal Supremo de 2 de marzo y 11 de mayo de 2015 (recs. 873/2014 y 1570/2013). La Sentencia de 2 de marzo de 2015 del Tribunal Supremo (rec. 873/2014), tras afirmar «vaya por delante que nadie discute la potestad de la Administración para comprobar, investigar e inspeccionar el IVA una vez declarado el concurso, incluso en relación con cuotas devengadas con anterioridad», "por ello, podemos ya anunciar que el hecho de que la Administración tributaria, una vez declarado el concurso, ejerza sus potestades de comprobación e inspección y practique liquidación por un crédito anterior a esa declaración en nada contradice en principio al artículo 49.1 de la Ley Concursal, [...], y mucho menos el artículo 84.1 [...] Y ocurre así porque la ulterior actividad de comprobación e inspección por la Administración sobre un crédito tributario nacido antes de la declaración del concurso no muda *per se* su condición, como lo prueba el hecho de que, en este caso y como nadie discute, los créditos litigiosos sigan teniendo después de la intervención liquidadora de la Administración la condición de concursales", pero debe tenerse en cuenta la especial circunstancia (antes de la modificación del artículo 114.Dos por la Ley 7/2012) de que las facturas rectificativas incidían sobre la liquidación correspondiente a operaciones realizadas por el concursado después de la declaración del concurso, concluye que "dado que la liquidación a practicar era del periodo en que se reciba el documento, no se podía distinguir entre la parte de deuda que tiene la condición de deuda concursal y la que tenía la consideración de crédito contra la masa. Señala la Sentencia que "en definitiva, la liquidación terminaba transformando en crédito contra la masa [...] lo que era un crédito concursal [...], haciendo así inoperante su calificación en tal sentido en el seno del procedimiento universal por el órgano (el juez de lo mercantil) llamado a realizarla».

La Resolución de 30 de septiembre de 2016 del TEAR de Extremadura (rec. 10-00061-2014) recoge esta doctrina y señala que la Administración tributaria en el caso de rectificación de deducciones en el sujeto pasivo en situación de concurso no puede corregir por este motivo las autoliquidaciones correspondientes a periodos posteriores a la declaración del concurso, salvo en el importe rectificado, en su caso, de los saldos declarados a compensar en periodos futuros en aquella autoliquidación y tampoco podrá exigir intereses de demora con posterioridad a la declaración de concurso.

La Resolución de 27 de marzo de 2012 del TEAC (rec. 00-00872-2009) reconoce la competencia de la Administración tributaria en el caso de que, como consecuencia de la declaración de concurso, el concursado presente declaraciones fraccionadas por los periodos de tiempo transcurrido entre el primer día del periodo a declarar y el día de la declaración del concurso y desde el día de la declaración del concurso hasta el día final del periodo a declarar. Todo ello sin perjuicio de la competencia del juez de lo Mercantil para calificar la naturaleza del crédito.

En conclusión, la Administración tributaria es competente para practicar la liquidación recogiendo la rectificación de las deducciones, pero la liquidación resultante, en el caso de concurso del destinatario de la modificación y de la rectificación de deducciones, tendrá la calificación (deuda concursal o deuda de la masa) que resulte de la legislación concursal.

3.4. MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 114 DE LA LIVA SOBRE RECTIFICACIÓN DE DEDUCCIONES EN CASO DE CONCURSO

El artículo 114 de la LIVA fue objeto de una modificación (Ley 7/2012, de 29 de octubre) en el sentido de que frente al criterio inicial de que la rectificación de deducciones debían efectuarse en la declaración-liquidación del periodo impositivo en que se recibiera las facturas rectificativas, se pasó al criterio de que la rectificación debe hacerse en el periodo en que se aplicó la deducción inicial.

Se asume, así, el criterio de la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 2015 (rec. 873/2014), con apoyo en las Sentencias del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción 2/2013, de 25 de febrero, y 6/2013, de 13 de junio, en el sentido de que la presentación de una declaración del periodo en curso posterior al concurso recogiendo las rectificaciones de las deducciones (o la práctica de liquidación en tal sentido) suponía transformar en crédito contra la masa (por obligaciones posteriores a la declaración de concurso) lo que era un crédito concursal (por obligaciones anteriores a la declaración).

La Resolución de 21 de enero de 2016 del TEAC (rec. 00-05593-2013) asume el criterio de la Sentencia del Tribunal Supremo citada y anula la liquidación impugnada por cuanto la misma no discriminó entre la parte correspondiente al crédito concursal y la relativa al crédito contra la masa, infringiendo los principios de igualdad entre los acreedores y restricción de los privilegios.

Aplicando el nuevo criterio se giran por la oficina gestora unos recargos del artículo 27 de la LGT, pero la Resolución de 17 de febrero de 2014 del TEAR de Valencia (rec. 12-03226-2013) señala que el RIVA no se modificó hasta el Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, por lo que para el periodo entre la modificación de la ley y la modificación del reglamento no se establecía plazo alguno para la presentación de la declaración complementaria del periodo en que se produjo la deducción. Por ello no es posible concluir que las declaraciones-liquidaciones complementarias hayan sido presentadas de forma extemporánea, lo que implica la improcedencia de los recargos liquidados.

La Resolución de 30 de enero de 2015 del TEAR de Cataluña (rec. 08/01685/2012) recoge un supuesto en que el concursado presenta la declaración complementaria del periodo en que se recibieron las facturas rectificativas (04/2010), pero fuera de plazo (28 de enero de 2011). Considera el TEAR que no serían exigibles intereses de demora de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 59 de la Ley concursal, pero sí sería de aplicación el recargo del artículo 27 de la LGT.

3.5. LA REMISIÓN Y RECEPCIÓN DE LA FACTURA RECTIFICATIVA

La Resolución de 28 de octubre de 2010 del TEAR de Galicia (rec. 32-00676-2209) señala que no se puede exigir la rectificación de la deducción, y menos imponer sanción, en el caso de no haber recibido la factura rectificativa.

Señala la resolución que no se puede alegar perjuicio al Tesoro, que habrá aceptado la modificación de la base imponible sin haberse asegurado del envío de la factura rectificativa al destinatario, como exige el artículo 24 del RIVA.

Es decir, entendemos que el procedimiento es comprobar la declaración por el sujeto pasivo de la modificación de la base imponible y luego comprobar la rectificación de deducciones.

Lo que puede suceder es que en la comprobación del destinatario se llegue a la conclusión de que no se ha recibido la factura rectificativa, porque el destinatario aporte pruebas de la falta de realidad de la recepción (aunque en la comprobación de la modificación de la base imponible en el sujeto pasivo se haya llegado a la conclusión del envío y recepción de la factura rectificativa).

Evidentemente, no se puede practicar una liquidación provisional rectificando las deducciones en el periodo de envío de la factura rectificativa según lo probado en la comprobación del sujeto pasivo, pero sí nace la obligación para el destinatario de la rectificación (dentro del plazo de prescripción) de rectificar las deducciones en el periodo en curso, pues ha tenido conocimiento por la actuación administrativa de la factura rectificativa.

En el mismo sentido, la Resolución de 17 de marzo de 2016 del TEAC (rec. 00-00230-2013) se funda en que la Administración tributaria no puede trasladar al destinatario de la operación los efectos del incumplimiento de la norma por el sujeto pasivo de la operación, al margen de supuestos de fraude en los que participe el destinatario. Dicha resolución cambia el criterio que se había mantenido por el TEAC en su Resolución de 20 de noviembre de 2014 (rec. 00-08730-2012) que entendía que la rectificación tenía carácter obligatorio para el destinatario, siendo irrelevante para el sujeto repercutido la existencia o no de una previa factura rectificativa.

O, añadimos nosotros, que la Administración pruebe el conocimiento por el destinatario de la modificación de la base. Por ejemplo, por existir escritura pública de la que resulta la modificación de la base o por haber cobrado el importe de los envases o descuentos.

Este es un criterio correcto, ya que la exigencia de la rectificación de la deducción implica necesariamente que la modificación de la base imponible se haya realizado correctamente.

Cuestión distinta es que el destinatario tenga pactado un sistema fehaciente o especial para la recepción de las facturas, caso en que a falta de uso de tal medio de notificación puede considerarse que la factura rectificativa no se ha remitido al destinatario.

La Resolución de 9 de junio de 2009 del TEAC (rec. 00-01582-2007) condiciona la rectificación de bases en caso del concurso del cliente del sujeto pasivo a la remisión de la factura rectificativa.

El criterio es correcto, pero el sujeto pasivo podría probar el conocimiento de la rectificación, en el caso del proceso concursal resulta que la modificación de la base imponible sí se ha tenido en cuenta y el crédito a favor del Tesoro Público derivado de la modificación ha sido tenido en cuenta por la Administración concursal y se ha producido la correspondiente insinuación.

La Resolución de 31 de enero de 2013 del TEAR de Andalucía (rec. 41-08899-2011) aborda un supuesto en que el destinatario de la operación resuelta ya ha percibido la cuota repercutida, pero no rectifica las deducciones.

Señala la resolución que «la justificación del reclamante de que no recibió las facturas rectificativas no puede prosperar, pues no habría recibido las facturas rectificativas, pero sí había recibido el importe de las cuotas de IVA, por lo que a la percepción de las mismas tendría que haber rectificado las deducciones realizadas, pues de lo contrario nos encontraríamos que de no haber mediado la actuación inspectora, el reclamante tendría en su poder las cuotas de IVA (por la devolución efectuada) y un derecho de crédito en IVA (por el ejercicio del derecho a deducir).

La solución que pretende el reclamante sí es contraria al principio de neutralidad. Una vez que ha percibido la cuota de IVA que le había sido repercutida, el reclamante tiene que rectificar la deducción de dichas cuotas, sin necesidad de esperar a las facturas rectificativas. Una vez que el reclamante ha recibido las cuotas de IVA que le habían sido repercutidas, no tiene ya ninguna legitimación para entrar a conocer de la relación jurídica que pudiera generarse de la rectificación entre el emisor rectificante y la Hacienda Pública, pues no puede el reclamante pedir la devolución de las cuotas, pues ya las ha recibido. Lo que pase con las cuotas repercutidas es una cuestión totalmente ajena al reclamante que no puede justificar su conducta amparándose en una cuestión de la que es ajena. Ya sabrá el emisor rectificante de las facturas lo que deba hacer (rectificar su declaración o pedir la devolución) y si no hace nada no es cuestión que le importe al reclamante.

Por otro lado, no consta que el reclamante hubiera pactado con los emisores de las facturas un sistema de envío de las facturas que permita tener constancia de la recepción y tampoco consta que hubiera reclamado dichas facturas rectificativas a los emisores de las facturas de las operaciones rectificadas».

3.6. INCREMENTO DEL IVA DEDUCIBLE. SUPUESTOS DE NO PROCEDENCIA

Como regla general, cuando la modificación de la base es al alza y se produce un incremento de la cuota de IVA, como consecuencia del incremento, supondrá un incremento del IVA deducible si el destinatario es sujeto pasivo de IVA.

Sin embargo, la Sentencia de 17 de marzo de 2006 del TSJ de Andalucía (rec. 1005/2004) no admite un incremento del IVA deducible por el hecho de que la modificación se ha efectuado cuando no existía la posibilidad de comprobar al sujeto pasivo por prescripción del derecho a liquidar el periodo al que se refiere la operación o por ser firme la comprobación realizada. La sentencia aborda un caso de compraventa en mayo de 1996, produciéndose una rectificación de la escritura de venta incrementando el precio de venta. Pues bien, dice la sentencia que «lo que no cabe admitir es que a un mismo tiempo, se imponga a la Administración una doble versión de la realidad de un mismo negocio [...] rompiendo la neutralidad del tributo, pero en perjuicio de la Hacienda Pública, que ve como en su segunda versión el negocio da lugar a una minoración de la carga fiscal que pesa sobre el demandante sin correlación con el ingreso devengado en la primera».

La Sentencia de 14 de diciembre de 2007 del TSJ de Andalucía (rec. 763/2005) tampoco admite el incremento de deducción en un supuesto en que la alteración del precio pactado en escritura pública se realiza en documento privado, ya que tal modificación no puede afectar a un tercero como la Hacienda Pública.

3.6.1. En caso de repercusión fuera de plazo

La Resolución de 21 de junio de 2012 del TEAC (rec. 00-00114-2010) acepta la deducción de una cuota de IVA repercutida una vez transcurrido el plazo de un año desde el devengo, si el repercutido decide voluntariamente soportar la repercusión.

Pero esta doctrina solo es aplicable cuando no se haya emitido factura inicialmente, pues tratándose de un caso de rectificación de la factura original (en la que no se repercutió IVA) no procedería este derecho.

Distingue la resolución entre un caso de repercusión fuera de plazo (art. 88 LIVA) y un supuesto de rectificación (art. 89 LIVA).

Como el caso que estudia es un supuesto de repercusión –ya que en la fecha del devengo no se emitió factura– fuera de plazo, aplica la doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2009 y señala que el destinatario de la repercusión no incumple ninguna obligación en el caso de que voluntariamente decida soportar la repercusión, aun cuando esta se realice transcurrido el plazo de un año desde el devengo de la operación. La consecuencia de esta aceptación de la repercusión es la posibilidad de la deducción de la cuota.

La Sentencia del Tribunal Supremo excluye que en el presente caso pueda aplicarse lo dispuesto en el artículo 94.3 de la LIVA pues solo excluye la deducción de cuotas en cuantía superior a la que legalmente corresponda no refiriéndose al caso de la aceptación voluntaria de la repercusión.

3.6.2. En los casos del artículo 89.Tres de la LIVA

En la Resolución de 9 de julio de 2012 del TEAR de Asturias (rec. 52-00280-2012) se confirma la denegación del derecho a deducir cuotas repercutidas por el sujeto pasivo que fueron puestas de manifiesto por la Inspección con la imposición de la correspondiente sanción. Pero sí se indica que al destinatario no procede imponerle sanción por haber efectuado la deducción de estas cuotas indebidamente repercutidas.

3.7. PLAZO PARA EFECTUAR LA RECTIFICACIÓN DE DEDUCCIONES

La Resolución de 22 de febrero de 2012 del TEAR de Madrid (rec. 28-24331-2010) en un caso en el que la modificación radica en la aplicación del IVA en un supuesto en que se aplicó

inicialmente una exención, y que por tanto es un supuesto de modificación de la cuota no recogido en el artículo 80 de la LIVA, entiende que una vez transcurrido el plazo de un año desde la fecha de expedición del documento justificativo de las cuotas a deducir, conforme a lo dispuesto en el artículo 114.Dos.1.º de la LIVA, no puede ejercitarse el derecho a la deducción (excluyendo la aplicación del plazo de cuatro años establecido con carácter general en el art. 99 LIVA).

3.8. CARGA DE LA PRUEBA

La Resolución de 19 de enero de 2015 del TEAR de Cataluña (rec. 08-10964-2011) señala que no cabe regularizar las cuotas soportadas deducidas como consecuencia de la rectificación de facturas realizada por el sujeto pasivo si no se acredita por la Administración la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la modificación de la base imponible. La exigencia de la prueba de la recepción de la factura por el destinatario de la modificación se considera *probatio diabolica*.

3.9. MOMENTO PARA EFECTUAR LA RECTIFICACIÓN

La Resolución de 28 de enero de 2016 del TEAR de Valencia (rec. 46-09616-2014) aborda un supuesto de una compraventa con resolución de la misma con reinscripción de las fincas vendidas a nombre de los vendedores. El reclamante, al que se le han rectificado las deducciones, se opone a la existencia de la modificación de la base imponible. El tribunal tras concluir que ha existido resolución de la compraventa y, por tanto, modificación de la base imponible, analiza el momento en el que debe entenderse realizada la modificación, señalando que «debe además añadirse, como indica la liquidación, que los vendedores rectificaron la base imponible en el segundo trimestre de 2010. La modificación de la base imponible es, como indica el tenor literal del artículo 89 LIVA, el momento inicial para que se pueda rectificar la repercusión, y la rectificación de la repercusión, tal y como señala también el tenor literal del artículo 114 LIVA, el momento que determina la procedencia de la rectificación de la deducción. Así pues, aunque pudiera considerarse que la modificación de la base imponible pudo haberse realizado antes, como quiera que esta se hizo en el 2T de 2010 por el obligado a repercutir, es ese momento el que determina que pudiera rectificarse la repercusión, y que determinara que el obligado a soportar la repercusión debiera rectificar las deducciones. Siendo que la liquidación se ha practicado rectificando la deducción en el 2T de 2010, no cabe sino considerar la misma correcta».

3.10. IMPOSIBILIDAD DE LA RECTIFICACIÓN

La Sentencia de 6 de febrero de 2014 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (asunto C-424/12) declara que «en el marco de una operación sujeta al sistema de la autoliquidación, en circunstancias como las del litigio principal, la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 24 de

noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el principio de neutralidad fiscal no se oponen a que el destinatario de servicios quede privado del derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido que pagó indebidamente al prestador de servicios sobre la base de una factura emitida de manera errónea, inclusive cuando la corrección del tal error sea imposible por la quiebra del prestar».

4. COBRO DEL IMPORTE RECTIFICADO

La Resolución de 27 de noviembre de 2015 del TEAR de Andalucía (rec. 41-03840-2014) señala el supuesto de cobro por el sujeto pasivo de operaciones que habían sido rectificadas por impago de un ayuntamiento. La resolución confirma que el tipo impositivo que debe declararse es el correspondiente al momento del devengo, pero rechaza la pretensión del reclamante de que se considere que no procedía declarar la operación de rectificación.

El reclamante considera que debe aplicarse lo dispuesto en el artículo 80.Cuatro c) de la LIVA, norma que establece que «una vez producida la reducción de la base imponible esta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación, salvo cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional».

El tribunal rechaza esta pretensión al no haberse acreditado que el destinatario actuara como empresario o profesional, sino que se trataba de la construcción de una infraestructura municipal sin la ordenación por cuenta propia de medios personal o humanos, ni con voluntad alguna del destinatario de intervenir en la producción de bienes o servicios.

2. REALIZACIÓN DE LA MODIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE POR EL SUJETO PASIVO (ART. 89 LIVA). ASPECTOS PROCEDIMENTALES

El sujeto pasivo repercutió en su momento una cuota de IVA sobre una base imponible determinada o bien emitió una factura sin repercusión de IVA o con un tipo incorrecto.

En el momento que considera que dicha base imponible y cuota de IVA fue indebidamente determinada o concurre alguno de los presupuestos de hecho habilitantes de la modificación que regula el artículo 80 de la LIVA, o considera procedente la repercusión del IVA o la aplicación de un tipo impositivo diferente al inicialmente aplicado, el reclamante debe proceder a la rectificación oportuna.

La Resolución de 8 de noviembre de 2011 del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) (rec. 00-00789-2010) señala que si bien la consignación de un destinatario erróneo en la factura no está prevista como causa de rectificación de la misma, cabe incluirlo dentro de la previsión del artículo 13.1 del Real Decreto 1496/2003, porque el contenido de la factura es erróneo. Es decir, no existe una enumeración cerrada de supuestos de rectificación de facturas o de bases.

Rectificación que podrá ser de la base imponible y de la cuota (por ejemplo, operación que queda sin efecto) o simplemente de la cuota (por ejemplo, operación impagada).

Esta rectificación podrá ser al alza (porque la base imponible fue determinada inicialmente por un valor inferior al procedente) o a la baja (por minoración de la base o de la cuota por ser aplicable a la operación un tipo impositivo inferior al aplicado inicialmente).

En líneas generales, la realización de la modificación de la base exige el cumplimiento de unos requisitos formales (emisión de factura rectificativa), su comunicación al destinatario, el ejercicio de la opción del artículo 89.Cinco de la LIVA, y, en su caso, la inclusión de la operación en la correspondiente declaración-liquidación.

2.1. LIMITACIONES SUBJETIVAS A LA RECTIFICACIÓN DE BASES IMPONIBLES

La Resolución de 27 de junio de 2013 del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de La Rioja (rec. 26-00858-2011) analiza un caso en que los cónyuges emiten facturas por obras de construcción al tipo reducido. La Inspección regulariza considerando que la esposa no es realmente empresaria y que procedía la aplicación del tipo general de IVA. Tras la regularización la esposa emite facturas rectificando las ya emitidas y el destinatario se opone a la repercusión alegando que no era empresaria, por lo que no puede emitir facturas rectificativas. El tribunal señala que el artículo 89 de la LIVA solo concede la facultad de emitir facturas rectificativas a los sujetos pasivos del impuesto. Y el marido no puede emitir facturas rectificativas de facturas que no ha emitido, ni puede emitir facturas nuevas que sustituyan a las emitidas por la esposa por haber transcurrido el plazo de un año desde la fecha del devengo.

2.2. OBLIGACIÓN DE INGRESO DE LA CUOTA INDEBIDAMENTE REPERCUTIDA EN EL CASO DE MODIFICACIÓN AL ALZA DE LA BASE IMPONIBLE O DE LA CUOTA

Tal vez este sea el caso más sencillo. La base imponible inicial se determinó incorrectamente y se modifica incrementando su importe y la cuota repercutida. O bien, fue la cuota la fijada incorrectamente y se determina un nuevo importe de la cuota, superior al inicial.

En el caso de que la modificación de la base imponible sea al alza, el sujeto pasivo debe declarar el incremento de base y su correspondiente cuota. Si la rectificación al alza fue de la cuota, solo debe declararse el incremento de la cuota. La Resolución de 27 de septiembre de 2010 del TEAR de Madrid (rec. 28-06604-2007) señala que en estos casos no es necesaria la presentación de una declaración complementaria de la del periodo en que se devengó la operación, sino que la modificación puede incluirse en la declaración-liquidación del periodo en que se produce la modificación de la base.

Criterio lógico, pues cuando se produce la modificación de la base imponible, la misma debe incluirse en la declaración-liquidación del periodo de la modificación. Cuestión distinta es que se aprecie fraude en la determinación inicial de la base, lo que podría determinar la imputación de la modificación al momento inicial de la operación.

2.2.1. Recargo por presentación fuera de plazo

Las Resoluciones de 14 de marzo de 2013 (rec. 00-04545-2010) y 18 de abril de 2013 (rec. 00-04900-2010) del TEAC indican que el artículo 89.Cinco de la LIVA regula expresamente una especialidad de recargo frente al régimen general de recargos previsto en el artículo 27 de la Ley General Tributaria (LGT). La especialidad consiste en que se excluye la aplicación del sistema de recargos cuando la rectificación de base se fundamente en las causas de modificación del artículo 80 de la LIVA o se deba a un error fundado de Derecho. No se justifica su exigencia cuando no ha existido género alguno de negligencia o descuido en el retraso, debido a las circunstancias sobrevenidas al momento del devengo que determinan la modificación de la base imponible, o a la existencia de un error fundado de Derecho en la repercusión del impuesto. Por último, advierte el TEAC que esta regla especial tiene carácter prioritario sobre la prevista en el artículo 27 de la LGT.

2.3. SOBRE LA OBLIGACIÓN DE INGRESO DE LA CUOTA DE IVA INDEBIDAMENTE REPERCUTIDA

La Resolución de 22 de abril de 2015 (rec. 00-07547-2012) o la de 22 de septiembre de 2015 (rec. 00-05328-2012) del TEAC cambian el criterio anterior y señalan que no existe obligación de ingresar una cuota de IVA indebidamente repercutida aunque se mencione en documento o

factura. Su fundamento es que dicha obligación de ingreso está prevista en la directiva comunitaria, pero no en el derecho interno español, por lo que la prohibición del efecto directo vertical de la directiva en perjuicio de los particulares excluye su aplicación en el ordenamiento español.

Entendemos que esta doctrina es aplicable también en el caso de que el IVA indebidamente repercutido sea consecuencia de una factura rectificativa. Por ejemplo, se produce una transmisión de un patrimonio empresarial y se emite factura sin repercusión de IVA, aplicando el supuesto de no sujeción del artículo 7 de la LIVA. Si se produce una rectificación de la operación y se emite una factura rectificativa con repercusión de IVA, no existe obligación de ingreso de una cuota de IVA indebidamente repercutida, si sigue siendo de aplicación el supuesto de no sujeción aplicado inicialmente.

2.4. PLAZO PARA LA REPERCUSIÓN DEL IVA AL DESTINATARIO EN CASO DE MODIFICACIÓN DE LA BASE O DE LA REPERCUSIÓN

La Resolución de 24 de febrero de 2009 del TEAC (rec. 00-02399-2006), confirmada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2013 (rec. 5261/2011), aborda un supuesto de compraventa de inmuebles por la que no se emite factura por los vendedores. Los vendedores no repercuten IVA pero su situación tributaria es regularizada por acta de inspección considerando procedente la aplicación del IVA.

Como consecuencia de la regularización se emiten las facturas por los vendedores, pero el destinatario no acepta la repercusión. Considera el TEAC que si en el momento del devengo no se ha repercutido el IVA, se pierde el derecho a la repercusión por el transcurso del plazo de un año (art. 88 LIVA), por lo que no cabe la rectificación de las cuotas repercutidas y, además, en este caso, no se ha acreditado que en el momento de la operación se haya expedido factura alguna (aunque fuera sin repercusión de IVA), por lo que no cabe su rectificación en el plazo de cuatro años, sin que la escritura pública haga las veces de documento equivalente a la factura, pues el vendedor era empresario o profesional.

En este mismo sentido, la Resolución de 9 de junio de 2009 (rec. 00-01551-2007) y la Resolución de 8 de noviembre de 2011 (rec. 00-00789-2010) del TEAC entienden que si se ha procedido a la repercusión del IVA en el plazo de un año del artículo 88 de la LIVA es posible rectificar las cuotas repercutidas en los casos legalmente previstos en el plazo máximo de cuatro años desde el devengo desde el que se produzcan las circunstancias previstas en el artículo 89 de la LIVA y se admite la posibilidad de rectificar y repercutir el IVA pese a no haberlo hecho en el momento inicial siempre que se hubiese expedido la correspondiente factura de la operación.

Sobre el plazo de cuatro años, la Resolución de 30 de julio de 2009 del TEAR de Andalucía (rec. 53-00226-2008) aborda un caso en que un sujeto pasivo impugna una declaración-liquidación alegando que en el primer trimestre de 2003 repercutió y declaró unas cuotas de IVA que no eran procedentes. Observa el tribunal que el interesado no rectificó las facturas emitidas y no

se las notificó al destinatario, pese a los efectos que sobre la deducción de cuotas puede tener la rectificación y por la posibilidad de recurrir si no está conforme con la rectificación. Señala la resolución que se establece un plazo de cuatro años computados desde la fecha del devengo para efectuar la rectificación, plazo lógico pues la rectificación tiene efectos rectificativos en las deducciones del destinatario y la seguridad jurídica del repercutido solo admite considerar que la rectificación se tiene que efectuar en el plazo de los cuatro años siguientes al devengo.

La Resolución de 25 de enero de 2011 del TEAC (rec. 00-08041-2008) apunta un caso de un sujeto pasivo de IVA en régimen especial de agricultura, ganadería y pesca que ha percibido indebidamente (ya que debía tributar en régimen general) compensaciones agrícolas. Señala el tribunal que el sujeto pasivo tiene obligación de reintegro a la Hacienda Pública de las compensaciones indebidamente recibidas, pero tiene derecho a la repercusión a sus clientes de las cuotas de IVA que eran procedentes, mediante la emisión de facturas que el tribunal califica como rectificativas. Señala el tribunal que esta repercusión es posible en tanto no hayan transcurrido cuatro años desde el devengo, que las actuaciones inspectoras al respecto interrumpen este plazo desde el inicio de las mismas y hasta la firmeza de las liquidaciones. Finalmente, señala esta resolución que la conducta del sujeto pasivo no debe ser constitutiva de infracción tributaria.

La Resolución de 17 de noviembre de 2015 del TEAC (rec. 00-02137-2013) rectifica el criterio anterior en lo que se refiere a la exigencia de firmeza de las liquidaciones administrativas. Por dos motivos: primero, porque los artículos 88 y 89 de la LIVA no contienen norma alguna que supediten la rectificación y repercusión a la exigencia de firmeza de las liquidaciones que recogen la falta de repercusión. En segundo lugar, porque las liquidaciones administrativas constituyen un acto administrativo investido de las notas de ejecutividad, presunción de validez y eficacia propia de los actos administrativos.

La Resolución de 24 de abril de 2012 del TEAC (rec. 00-04385-2010) aborda un caso de expropiación forzosa sin repercusión del IVA, regularización con exigencia de IVA al expropiado y repercusión a la Administración expropiante, alegando esta el transcurso de un plazo superior a cuatro años desde el devengo. La resolución señala que el artículo 88 de la LIVA establece un plazo de caducidad de un año desde la fecha del devengo para la repercusión del IVA, pero que el artículo 89 de la LIVA determina un plazo de cuatro años que es aplicable aunque no se haya repercutido cuota alguna, siempre que se haya emitido la factura.

La cuestión es que la resolución señala que «en cuanto a este plazo de cuatro años hay que tener en cuenta como sostiene la sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de diciembre de 2011 (rec. N° 591/2010), apoyándose en lo que dispone el artículo 100 de la LIVA en cuanto a la caducidad del derecho a la deducción en los casos de controversia sobre su procedencia, que la finalidad de la suspensión prevista en este precepto es plenamente aplicable al supuesto del artículo 89, en el sentido en que de existir controversia sobre la deducción y durar esta más de cuatro años, aun obteniendo la satisfacción de la pretensión del interesado, será inviable por aplicación del plazo de cuatro años. Igualmente, si como es el caso existe controversia sobre la procedencia de la exención, y resuelta esta, sobre la procedencia o no de la repercusión, la misma sería inviable por

haber transcurrido el referido plazo. Afirmar que el derecho a repercutir se extingue a los cuatro años sin que el plazo en cuestión pueda ser suspendido cuando existe una controversia jurídica, es tanto como hacer depender la efectividad de un derecho de la duración de un litigio o un procedimiento administrativo, por cuestiones ajenas a la voluntad del interesado, cuando tal efecto extintivo solo viene reconocido, y ello por la pasividad del posible titular del derecho a interés legítimo, por la prescripción. Hemos de concluir que el derecho a repercutir queda en suspenso en tanto dure la controversia jurídica, a salvo, naturalmente de la prescripción.

En este caso ha existido una controversia jurídica sobre la sujeción de la operación al impuesto, que fue inicialmente negada por el ayuntamiento, afirmada después por la Inspección de Hacienda en un expediente sin sanción y definitivamente resuelta en vía judicial con la firmeza de las sentencias citadas de la Audiencia Nacional. El plazo para la rectificación ha estado pues suspendido durante ese tiempo. Y ha existido factura, expediente antes de la firmeza de esas sentencias e inmediata a las Actas de Inspección. Por lo que ningún descuido cabe imputar a los interesados».

La Resolución de 17 de marzo de 2016 del TEAC (rec. 00-03868-2013) señala un supuesto en que la resolución de una compraventa es confirmada por sentencia del Tribunal Supremo y tras solicitar la rectificación de la autoliquidación la misma es denegada aduciendo la prescripción. No se admite por el TEAC la prescripción pues 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 nace con el devengo de la operación que es resuelta.

2.5. OBLIGACIÓN DE REINTEGRO AL DESTINATARIO DE LAS CUOTAS DE IVA RECTIFICADAS

Partimos del supuesto de minoración de la base imponible y, por ende, de la cuota repercutida. Sobre esta cuestión, la Resolución de 20 de septiembre de 2012 del TEAC (rec. 00-03223-2010) apunta que la ley no supedita la rectificación efectuada al reintegro previo de las cuotas al destinatario de la operación, cuestión que se deriva de la relación jurídico-tributaria entre los particulares y que, en caso de incumplimiento por parte del reclamante de la obligación de reintegro de la cuota, deberá exigírsela el destinatario por los procedimientos legales establecidos para ello.

La Resolución de 21 de mayo de 2015 del TEAC (rec. 00-06076-2013) se limita a añadir que la LIVA no exige que el reintegro se produzca con anterioridad a la modificación de la base imponible o a la rectificación de las cuotas de IVA repercutidas, solo dice que el repercutidor debe entregar esas cantidades al repercutido.

La Resolución de 25 de septiembre de 2013 del TEAR de Valencia (rec. 12-04005-2012) señala que la procedencia de la rectificación de cuotas no se condiciona al reintegro de las mismas a quien las soportó. Y ello sin perjuicio de las acciones civiles que puedan corresponder al destinatario de la operación resuelta para obtener del sujeto pasivo el reintegro de las cantidades que pagó.

La Resolución de 29 de enero de 2016 del TEAR de Murcia (rec. 30-00375-2013) indica que la obligación de reintegro no se configura como una condición necesaria para que proceda la rectificación, sino que es una consecuencia de la rectificación.

La Sentencia de 22 de septiembre de 2016 de la Audiencia Nacional (rec. 0000559/2015) determina que «la obligación de reintegro de las cuotas repercutidas en exceso es consecuencia de la alteración de la base imponible y de su consiguiente modificación, que se documenta a través de la factura rectificativa, pero no resulta, en modo alguno, condición o presupuesto necesario para la validez de esta».

En nuestra opinión, esta es la visión de la cuestión desde el punto de vista del destinatario de la operación y de la relación jurídica entre particulares. El destinatario no puede condicionar la rectificación de las deducciones a la obtención del reintegro de la cuota repercutida en exceso. El destinatario una vez que recibe la factura rectificativa, aunque no perciba la cuota repercutida en exceso, debe rectificar sus deducciones.

¿Es este criterio válido cuando lo que se hace valer es la rectificación de bases y cuotas repercutidas por el sujeto pasivo minorando la base imponible declarada, es decir, cuando lo que se enjuicia es la validez de la modificación de la base imponible?

La Resolución de 26 de junio de 2013 del TEAR de Castilla y León (rec. 47-00357-2011) considera que la obligación de rectificar la deducción por el sujeto pasivo que recibe la factura rectificativa y es destinatario de la rectificación es una obligación que se enmarca dentro de las obligaciones materiales que al sujeto pasivo impone la normativa del IVA y que su cumplimiento es independiente de la obligación de reintegro, que se encuadra entre las obligaciones tributarias materiales establecidas por la ley entre particulares.

La Resolución de 30 de mayo de 2014 del TEAR de Castilla y León (rec. 47-00814-2012) señala que la obligación de reintegro de las cuotas tributarias se enmarca entre las obligaciones tributarias materiales establecidas por la ley entre particulares, por lo que es una actuación revisable en vía económico-administrativa.

La Resolución de 29 de enero de 2013 del TEAR de Murcia (rec. 30-00375-2013) establece que la obligación de reintegro del importe de las cuotas repercutidas en exceso no se configura como una condición necesaria para que proceda la rectificación, sino más bien como una consecuencia.

La Sentencia de 18 de julio de 2013 del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía (rec. 847/2011) apunta que la segunda opción del artículo 89.Cinco de la LIVA exige el desembolso de la correspondiente cantidad por parte del sujeto pasivo, lo que en el caso de la sentencia no se ha justificado.

La Resolución de 6 de junio de 2014 del TEAR de Andalucía (rec. 41-05048-2013) determina que en el supuesto de modificación de la base imponible, el artículo 89.Cinco de la LIVA establece dos posibilidades de actuación en caso de minoración de las cuotas repercutidas. La primera

es solicitar la devolución de ingresos indebidos, siendo el beneficiario de la misma la persona que soportó la carga tributaria como destinatario de las operaciones. La segunda posibilidad es incluir las operaciones rectificativas en sus declaraciones, por lo que esta declaración será por un importe inferior a ingresar o superior a devolver de lo que hubiera sido su declaración sin incluir las rectificaciones. Esta actuación determina el traspaso de las cuotas inicialmente repercutidas (rectificadas) al patrimonio del sujeto pasivo. Por ello, el artículo 89.Cinco b) de la LIVA exige que el sujeto pasivo reintegre las cuotas al destinatario de la operación que es quien ha soportado las cuotas y al que se le deben devolver. Por tanto, el reintegro de las cuotas es una exigencia del artículo 89.Cinco b) de la LIVA para que el reclamante pueda optar por la aplicación de la norma, pero no es una exigencia para la rectificación de las bases imponibles. Termina la resolución señalando que «porque de no exigir este reintegro lo que sucedería es que las cuotas que se encontraban en el Tesoro Público no pasan a quien las ha soportado (el destinatario de la operación), sino al sujeto pasivo, que es un mero intermediario entre el Tesoro y el destinatario. Evidentemente, la Ley del IVA ha de velar por los intereses del repercutido, que tiene la obligación de soportar la repercusión».

A nuestro juicio, cuando el sujeto pasivo pretende hacer valer ante la Administración tributaria una modificación de la base imponible a la baja a través de la opción del artículo 89.Cinco b) de la LIVA, debe acreditar el reintegro de la cuota al destinatario, pues tal reintegro es un presupuesto de la rectificación tal y como exige el artículo 89.Cinco b) de la LIVA. Cuando es el destinatario al que se le rectifican las deducciones, la falta de reintegro de las cuotas rectificadas no es oponible a la Hacienda Pública. Es decir, debe rectificarse la deducción de cuotas haya o no obtenido el reintegro de las mismas del sujeto pasivo. Y la omisión del reintegro es una actuación reclamable en vía económico-administrativa.

Y cuando no efectúe el reintegro al destinatario no podrá optar por el procedimiento del artículo 89.Cinco b) de la LIVA sino que debe iniciar necesariamente el procedimiento de devolución de ingresos indebidos del artículo 89.Cinco a) de la LIVA.

2.5.1. Formas de obtención del reintegro

La Resolución de 27 de febrero de 2013 del TEAR de Andalucía (rec. 11-01589-2011) apunta que el artículo 89.Cinco de la LIVA exige el reintegro de las cuotas al destinatario de las operaciones, pero que si no puede reintegrarse dicho importe, por la situación financiera, debe señalarse que el importe de la devolución que resulta de la rectificación se destina al pago de la deuda que nace para el destinatario como consecuencia de la rectificación de deducciones.

El supuesto analizado es una dación en pago con repercusión de IVA a una empresa vinculada. Del IVA se solicita y obtiene aplazamiento. El destinatario de la operación obtiene la devolución de la cuota soportada. Las dos empresas presentan concurso con lo que la deuda del aplazamiento es concursal. La Administración concursal consigue la rescisión de la dación en pago lo que se traduce en una modificación de la base imponible. La sociedad transmitente declara la minoración de la base imponible y solicita la devolución (no concursal) y la sociedad des-

tinataria presenta una declaración reconociendo la deuda por la minoración de las deducciones. De perfeccionarse la operación cada sociedad habría percibido la devolución de la cuota y tendrá una deuda a favor de la Hacienda Pública.

La resolución aprecia una situación de fraude o cercana al fraude y exige como requisito de la rectificación el reintegro de la cuota, que se puede sustituir por el ofrecimiento de la devolución para el pago de la deuda nacida de la rectificación de deducciones consecuencia de la rectificación de bases.

Contra esta resolución del TEAR de Andalucía se interpuso recurso de alzada ante el TEAC (rec. 00-03660-2013) cuya resolución comentaremos en el epígrafe 2.6.

Por su parte, la ya citada Resolución de 6 de junio de 2014 del TEAR de Andalucía (rec. 41-05048-2013) aborda un supuesto en que la oficina gestora deniega la admisión de una modificación de base imponible alegando la falta de reintegro al destinatario de la cuota de la operación. Lo que nos parece correcto en principio.

Lo que sucede, señala el tribunal, es que en el expediente constan dos documentos en los que se acuerda la rescisión de los contratos, lo que implica que los destinatarios saben que las cuotas de IVA se les deben devolver. En los documentos se efectúa un reconocimiento de deuda y se pacta una indemnización por retraso en el pago. Al pactarse un aplazamiento del reintegro, debe considerarse cumplida la exigencia del reintegro a los efectos del artículo 89.Cinco b) de la LIVA. Destaca el tribunal que «con el aplazamiento de pago el repercutido está consintiendo el traspaso de cuotas [...], por lo que no es necesaria la tutela de la Administración sobre la obligación de reintegro de la cuota de IVA, pues el repercutido sabiendo que tiene derecho a la misma ha aplazado su cobro».

En este caso, la oficina gestora analiza la cuestión del reembolso de la cuota y llega a la conclusión de que no se ha producido, lo que provoca el efecto de inadmitir la modificación de la base imponible.

Por tanto, en este caso no es aplicable el criterio de la Resolución de 16 de septiembre de 2014 del TEAC (rec. 00-01602-2012) que considera que no es competencia de los tribunales económico-administrativos entrar a conocer de los pactos, condiciones, cláusulas contractuales que hayan establecido los particulares, ya que dicha doctrina se determina en relación con la impugnación de las actuaciones entre particulares derivada de la repercusión y su rectificación y no al conocer actuaciones administrativas, como sucede en este caso, en que se practica una liquidación al no admitir una modificación de la base imponible declarada.

2.6. OBLIGACIÓN DE INGRESO DEL IVA REPERCUTIDO Y MODIFICADO POSTERIORMENTE A LA BAJA

La Resolución de 18 de junio de 2015 del TEAC (rec. 00-03660-2013) reconoce que es cierto que el artículo 89 de la LIVA no exige que el IVA se encuentre ingresado para proceder

a la rectificación, pero en un caso en que tratándose de una operación vinculada, estando ambas sociedades en concurso, y el IVA repercutido no fue ingresado si es necesario que dicho ingreso sea al menos exigible por parte de la Hacienda Pública.

Por tanto, *a contrario sensu*, en un caso de sociedades no vinculadas, que no se encuentran en concurso, la falta de declaración o ingreso de la cuota repercutida no impide la rectificación de la misma. La enmienda conducirá a la rectificación de deducciones en el destinatario si se han deducido las cuotas no declaradas ni ingresadas.

La cuestión que no se resuelve es la de las consecuencias para el repercutidor. ¿Puede la Administración tributaria liquidar al repercutidor la cuota repercutida en su día y que ahora es objeto de modificación? ¿O la modificación extingue *ab initio* la obligación de ingreso? ¿O debe limitarse a exigir intereses de demora por el periodo en que debió ingresarse la cuota y la fecha de la rectificación?

2.7. FORMALIDADES. FACTURA RECTIFICATIVA

La modificación de la base imponible necesita de la emisión de un documento que plasme la operación. Este documento es la factura rectificativa que, mencionando la factura o facturas rectificadas, hace constar las circunstancias de la modificación.

La factura rectificativa está regulada en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

La Resolución de 12 de mayo de 2004 del TEAC (rec. 00-00076-2001) señala que la minoración de la cuota por anulación de venta en escritura pública está condicionada a la emisión de factura rectificativa, sin la cual no cabe reducir la base imponible ni minorar la cuota repercutida.

La Resolución de 17 de septiembre de 2014 del TEAR de Valencia (rec. 46-00944-2013) establece que la emisión de una factura rectificativa incompleta (no se menciona la factura rectificada) es suplida por la escritura pública que recoge la resolución del contrato que origina la emisión de la factura rectificativa.

Lo importante es que la documentación aportada permita el ejercicio de la función de control por la Administración tributaria. En este caso, que el destinatario rectifique las deducciones (si es el caso) o que se pueda practicar liquidación recogiendo las rectificaciones que origina la resolución del contrato.

2.7.1. Impugnación

La citada Resolución de 24 de febrero de 2009 del TEAC analiza un caso de negativa a la repercusión, como acto tributario reclamable.

Por tanto, son actos tributarios reclamables tanto la repercusión tributaria que se efectúa como consecuencia de un supuesto de modificación de bases imponibles como la negativa a aceptar la repercusión.

2.7.2. Envío de la factura rectificativa

Tras la modificación del RIVA, la cuestión ha quedado clarificada. El sujeto pasivo que desee rectificar sus bases declaradas (minorando el IVA a ingresar u obteniendo un derecho de crédito derivado de la modificación de la base) debe justificar el envío de la factura rectificativa al destinatario.

Antes de esta modificación reglamentaria los pronunciamientos fueron variados como vamos a ver. Y eran variados según el acto que se enjuiciara, bien la modificación de la base imponible en el sujeto pasivo, bien la rectificación de deducciones en el destinatario.

Por ejemplo, la Resolución de 19 de enero de 2015 del TEAR de Cataluña (rec. 08-10964-2011) en el enjuiciamiento de una rectificación de deducciones señala que no cabe practicarla si la Administración no prueba la remisión de la factura por el sujeto pasivo al destinatario.

Si lo enjuiciado es la modificación de bases imponibles por el sujeto pasivo, la Resolución de 27 de septiembre de 2012 del TEAR de Andalucía (rec. 41-06456-2011) apunta que la mera afirmación del sujeto pasivo que modifica la base imponible de que ha remitido la factura al destinatario es suficiente para considerar cumplida con la obligación de remisión de la factura rectificativa, salvo que se pruebe que se haya pactado entre el concursado y el proveedor un método que permita dejar fehaciencia de la entrega de la documentación mercantil, por lo que la mera negativa de la recepción por el destinatario no surte efecto alguno.

Esto parece lógico, si cuando se envió la factura original se hizo por correo ordinario (y el destinatario se la dedujo sin haber dejado rastro de la recepción, pues bien pudo deducir el IVA sin factura), la factura rectificativa debe seguir el mismo tratamiento (que se ha enviado sin dejar constancia).

2.7.3. Registro

La Resolución de 2 de febrero de 2012 del TEAR de Galicia (rec. 32-00030-2010) aborda un supuesto en que no se admite por la oficina gestora al sujeto pasivo la minoración de las bases imponibles realizadas al considerar que el registro de las mismas en el libro registro de facturas expedidas no recoge el dato de «naturaleza de la operación». Se anula la liquidación, ya que no consta el precepto legal o reglamentario en el que aparezca el registro de forma reglamentaria de las facturas rectificativas como requisito previo para el ejercicio del derecho a la modificación de la base imponible. Y no resulta proporcionado, a juicio del tribunal, denegar el ejercicio de un derecho sustantivo como es el derecho a la modificación de la base imponible, cuando la rectifi-

cación de las facturas está debidamente justificada y las facturas rectificativas reúnen todos los requisitos formales exigibles y están registradas en el libro registro de facturas emitidas, aunque las mismas no estén anotadas por separado y no reflejen la «naturaleza de la operación».

2.8. LIMITACIONES AL DERECHO DE REPERCUTIR

El artículo 89.Tres de la LIVA regula una serie de supuestos en los que no es posible la rectificación de facturas con repercusión de cuotas de IVA.

El segundo de los mismos (actualmente modificado por contravenir la normativa comunitaria) era la imposibilidad de rectificación de las cuotas impositivas repercutidas «cuando sea la Administración tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y la conducta de este sea constitutiva de infracción tributaria».

La Resolución de 27 de marzo de 2012 del TEAR de Valencia (rec. 48-08936-2010) recoge un caso en que la Inspección pone de manifiesto la existencia de cuotas devengadas con ocasión de adquisiciones intracomunitarias de bienes y luego se deniega el derecho a deducir dichas cuotas. El tribunal considera que en las adquisiciones intracomunitarias de bienes no existe repercusión alguna de IVA y no encuentra fundamento a la limitación del derecho a deducir basada en la imposibilidad de rectificar la repercusión realizada pues no existe tal repercusión ni rectificación.

La Resolución de 27 de septiembre de 2016 del TEAR de Cataluña (rec. 08-10533-2013) entiende que la modificación del artículo 89.Tres.2.º de la LIVA por la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, debe tener efectos retroactivos. El fundamento es que la normativa derogada era contraria al derecho comunitario y tenía carácter sancionador. O sea, entiende el tribunal, que no es suficiente la imposición de una sanción para perder el derecho a repercutir, sino que debe acreditarse, mediante datos objetivos, que el sujeto pasivo participaba en un fraude o sabía o debía saber que formaba parte de un fraude. Esta resolución se apoya en la Sentencia de 17 de septiembre de 2014 de la Audiencia Nacional (rec. 826/2009).

2.9. OPCIONES DEL ARTÍCULO 89.CINCO DE LA LIVA

La Resolución de 24 de mayo de 2011 del TEAC (rec. 00-01424-2009) señala que el procedimiento a seguir tras la modificación será el que proceda en función de la naturaleza del ingreso o repercusión. Así, distingue que en el supuesto de que se trata de un ingreso indebido por incorrecta aplicación de las normas procederá el previsto en la letra a) (devolución de ingresos indebidos), mientras que en los demás casos se aplicará el procedimiento previsto en la letra b) (regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores).

La citada Resolución de 30 de julio de 2009 del TEAR de Andalucía (rec. 53-00228-2008) determina que el presupuesto de la opción por la devolución de los ingresos indebidos es la rectificación de las facturas en las que se repercutió el IVA. Si no hay prueba de la rectificación, no procede devolución alguna.

La Resolución de 28 de febrero de 2011 del TEAR de Galicia (rec. 15-03572-2010) precisa que «si la naturaleza del ingreso realizado en la autoliquidación originaria es la de un ingreso indebido (como es el caso de cuotas repercutidas improcedentemente) el obligado tributario podrá optar por la aplicación de ambas vías previstas en el artículo 89.Cinco, párrafo tercero (si bien el sujeto legitimado para obtener la devolución debe ser el destinatario de la operación).

En los restantes supuestos, como sería el caso de que las cuotas del impuesto sobre el valor añadido están correctamente devengadas por la realización de una operación sujeta a dicho tributo, aunque posteriormente deban ser devueltas por haber quedado sin efecto las operaciones, la empresa vendedora deberá rectificar la repercusión efectuada y regularizar su 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».

La Resolución de 27 de marzo de 2014 del TEAR de Andalucía (rec. 41-14102-2012) dispone que el artículo 89.Cinco de la LIVA no recoge la posibilidad de que en un caso de modificación de la base imponible se pueda impugnar la declaración-liquidación del periodo en que se declaró la operación rectificada, ya que dicha declaración fue correcta.

La Resolución de 17 de marzo de 2016 del TEAC (rec. 00-02459-2013) establece que en los supuestos de descuentos de laboratorios farmacéuticos al Sistema Nacional de Salud las rectificaciones no tienen la consideración de ingresos indebidos, sino que debe aplicarse el artículo 89.Cinco b) de la LIVA.

2.9.1. Devolución de ingresos indebidos

La Resolución de 30 de septiembre de 2011 del TEAR de Valencia (rec. 48-04762-2010) recoge un supuesto de repercusión indebida de IVA, ya que era aplicable una exención. La Administración excluye la deducción de esta cuota de IVA por el destinatario de la operación. Solicitada la devolución de ingresos indebidos, la Administración la deniega por considerar que procede la rectificación de la repercusión.

El tribunal desestima la fundamentación de la desestimación –interpretación totalmente carente de apoyo legal– y considera que la opción del artículo 89.Cinco de la LIVA se puede ejercitar por el obligado a soportar la repercusión, que es beneficiario de la devolución de ingresos indebidos o de la rectificación. Por la resolución económico-administrativa se reconoce el derecho a la devolución solicitada por quien soportó indebidamente la repercusión.

No cabe duda de que la legitimación para solicitar la devolución de ingresos indebidos corresponde tanto al sujeto pasivo como al repercutido (art. 14 del RD 520/2005).

La Resolución de 22 de mayo de 2014 del TEAC (rec. 00-02474-2011) establece un supuesto en el que ha quedado acreditado que el sujeto pasivo expidió factura, repercutiendo el IVA y procediendo a su ingreso, pero la factura no fue admitida por el destinatario. O sea, que la repercusión no fue efectiva en relación con el destinatario obligado a soportar la repercusión, no tuvo efecto por cuanto rechazó dicha repercusión, no aceptando la factura e iniciando un proceso judicial en relación con la determinación del precio del contrato. Es decir, el destinatario no soportó la cuota repercutida, por lo que no es aplicable el apartado c) del artículo 14.2 del Reglamento de revisión, pero sí el apartado a), y el sujeto pasivo tiene derecho a la devolución del IVA indebidamente ingresado.

La Resolución de 25 de septiembre de 2014 del TEAR de Andalucía (rec. 41-03923-2013) en un supuesto de devolución de ingresos indebidos señala que como se trata de la devolución de cuotas que no se han soportado efectivamente por el destinatario de las facturas, pues no las ha abonado y por ello se rectifican, la devolución debe efectuarse al reclamante, que ha soportado con su patrimonio el ingreso de las cuotas repercutidas y no cobradas.

La Resolución de 29 de junio de 2015 del TEAR de Murcia (rec. 30-00417-2014) aborda el caso de una persona física que repercute IVA a un ente público por la prestación de servicios. Una vez declarado judicialmente que dichos servicios tenían naturaleza laboral, la persona física puede solicitar la devolución del IVA indebidamente ingresado, pero la devolución debe reconocerse al repercutido, con independencia de que considere la persona física que la cuota de IVA formaba parte de su salario, pudiendo recobrarlo por otra vía, pero no por devolución de IVA que le corresponde al repercutido.

2.9.2. Impugnación de la autoliquidación

La Resolución de 13 de noviembre de 2014 del TEAR de Cataluña (rec. 43-00711-2011) acomete un supuesto de permuta inmobiliaria con IVA devengado, pero la operación queda sin efecto por incumplimiento del plazo de ejecución de garantías. El tribunal considera que el destinatario está legitimado para iniciar el procedimiento de rectificación de autoliquidación del repercutidor, aplicando los principios de neutralidad y prohibición del enriquecimiento injusto.

2.9.3. No aplicación

En el caso de la Resolución de 17 de marzo de 2015 del TEAC (rec. 00-03551-2012) se indica que el procedimiento para la corrección de un error consistente en haber declarado cuotas de forma duplicada es el procedimiento de impugnación o rectificación de autoliquidaciones, con devolución, en su caso, de ingresos indebidos. No es aplicable el procedimiento del artículo 89.Cinco b) de la LIVA, pues no se trata de rectificación de errores de repercusión o de supuestos de modificación de bases imponibles.

2.9.4. Aplicación

La Resolución de 27 de abril de 2015 del TEAR de Cataluña (rec. 08-09102-2012) señala que en un caso en que procede el reconocimiento del tipo superreducido en la adquisición de un vehículo, y dado que se aplicó el tipo general en la venta, debe procederse a la rectificación de las cuotas indebidamente repercutidas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 89 de la LIVA.

2.9.5. Devolución de ingresos indebidos y reintegro

La Resolución de 27 de noviembre de 2014 del TEAR de Andalucía (rec. 41-03644-2013) indica que el reclamante, tras una rectificación de base imponible, ha solicitado la devolución de ingresos indebidos, afirmando que ha reintegrado las cuotas al destinatario. El tribunal entiende que la oficina gestora debió dar trámite de audiencia al destinatario, a fin de que confirme o niegue la percepción de la cuota rectificada.

2.9.6. Rectificación mal efectuada

La Resolución de 26 de junio de 2015 del TEAR de Andalucía (rec. 41-08511-2013) aborda un supuesto en que un sujeto pasivo emite una factura a un destinatario B. Posteriormente, solicita la rectificación de la declaración en la que incluyó la operación alegando que en realidad no había prestado servicio alguno a B. El tribunal observa que la rectificación se ha efectuado a nombre de C. La explicación del reclamante es que C ha adquirido el inmueble en el que supuestamente se habrían prestado los servicios facturados. El tribunal aplica lo dispuesto en el artículo 17 de la LGT sobre eficacia de los pactos entre particulares, por lo que la subrogación de C en los derechos de B sobre un inmueble no tiene eficacia tributaria alguna. Señala el tribunal que el sujeto pasivo ha creado un título de deducción para B, por lo que debe corregirse dicha situación, lo que no ha sucedido. Y tampoco se ha probado que C haya rectificado sus deducciones con una factura rectificativa mal confeccionada, pues no se puede rectificar lo que no existe. Por último, el tribunal excluye la posibilidad de que exista enriquecimiento injusto pues no puede existir cuando hay una conducta contraria a Derecho por el reclamante al rectificar de forma errónea una factura, cambiando al destinatario.

2.9.7. Cambio de opción y prescripción

La Resolución de 26 de junio de 2015 del TEAR de Andalucía (rec. 41-08661-2013) analiza un supuesto en el que al reclamante se le deniega la devolución de cuotas rectificadas por prescripción. En el caso analizado el reclamante presentó una declaración-liquidación consignando unas modificaciones de base imponible. Requerida la justificación de las operaciones no se aportó por lo que se practicó liquidación provisional excluyendo las modificaciones de la base imponible. El reclamante solicita la devolución de ingresos indebidos.

El tribunal señala que el artículo 89.Cinco de la LIVA establece una opción a la que es aplicable lo dispuesto en el artículo 119.Tres de la LGT sobre la imposibilidad de rectificar el resultado del ejercicio de la opción.

Pero, además, señala el tribunal que la actuación de incluir las facturas rectificativas en la declaración-liquidación (a la que se practicó la liquidación provisional excluyendo las modificaciones de base) no es un acto interruptivo de la prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, pues no es un acto fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución tributaria. Además, la autoliquidación no identifica las cuotas a devolver.

Por último, establece que de acceder a lo solicitado la Administración habría perdido la posibilidad de actuar, en su caso, contra el destinatario, que consolidaría la deducción de las cuotas rectificadas.

2.9.8. Ejercicio de acción judicial y opción por la devolución de ingresos indebidos

La Resolución de 25 de septiembre de 2015 del TEAR de Andalucía (rec. 21-00372-2014) apunta un caso en que el reclamante ha iniciado acciones judiciales contra un vendedor de edificaciones por incumplimiento, demandando la devolución de las cuotas que considera indebidamente repercutidas.

El tribunal expone que se desconoce si las cuotas fueron o no declaradas por el repercutidor. Si hubieran sido declaradas podrá obtener la devolución, pero como ha iniciado un procedimiento judicial para obtener la devolución, hay que evitar una doble devolución, por lo que no accede a la pretensión de devolución.

A nuestro juicio, con carácter general, si resulta que las cuotas cuya devolución se pretende no han sido declaradas y continúan en poder del repercutidor, las acciones para obtener el reintegro deben dirigir contra el detentador de las cuotas, no siendo procedente devolver cuotas que no han sido ni ingresadas ni declaradas.

2.10. PERIODO DE DECLARACIÓN DE LAS MODIFICACIONES O RECTIFICACIONES

La Resolución de 26 de junio de 2015 del TEAR de Andalucía (rec. 41-09289-2013) analiza el caso de un sujeto pasivo que declara una modificación de base imponible y la oficina gestora la deniega aplicando la norma del artículo 89.Cinco de la LIVA que establece que «en los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, el sujeto pasivo deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que fueron declaradas las cuotas devengadas». El tribunal anula la liquidación provisional al no haberse acreditado que las facturas rectificativas se

originen en una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, por lo que la norma no es de aplicación.

3. EFECTOS EN EL DESTINATARIO: OPOSICIÓN A LA MODIFICACIÓN DE BASES. RECTIFICACIÓN DE DEDUCCIONES (ART. 114 LIVA). CAMBIO DE ACREEDOR. INCREMENTO DEL IVA DEDUCIBLE

3.1. CONSIDERACIONES GENERALES

Respecto de los supuestos de modificación de la base imponible, no siempre los efectos para el destinatario de la operación son los mismos.

En algunos supuestos, la modificación de la base imponible se puede limitar a la extinción de la obligación de pago del destinatario (por ejemplo, cuando la operación queda sin efecto por rescisión –art. 80.Uno LIVA– sin haber efectuado con anterioridad el pago), a la extinción de la obligación de pago de la cuota (por ejemplo, por haber sido mal repercutida al no aplicarse una exención) o puede nacer un derecho de crédito del destinatario frente al sujeto pasivo (en el primer caso cuando se ha efectuado el pago) o puede surgir el derecho a la devolución del IVA indebidamente soportado (opción a) del art. 89.Cinco LIVA).

En otros casos, cuando el destinatario es sujeto pasivo con derecho a la deducción de IVA puede surgir una obligación de rectificación de las deducciones efectuadas, si las cuotas soportadas que ahora se modifican fueron consideradas cuotas deducibles por el destinatario e incluidas en sus declaraciones-liquidaciones como IVA deducible.

Pero es más, en los supuestos de modificación por situación concursal del destinatario o por impago del crédito, no se extingue la cuota de IVA y se produce un cambio de acreedor, pues el Tesoro Público asume la condición de acreedor.

En cualquier caso, la rectificación de bases y cuotas o de cuotas es una actuación de un particular que se configura como una actuación tributaria reclamable ante los tribunales económico-administrativos, mediante la interposición de la precedente reclamación económico-administrativa.

La teoría general equipara modificación de base imponible y rectificación de deducciones cuando el destinatario de la operación es sujeto pasivo con derecho a la deducción de cuotas soportadas, ya sea parcial o totalmente.

En este sentido, la Resolución de 29 de abril de 2010 del TEAR de Andalucía (rec. 14-00181-2009) en un supuesto de concurso del destinatario de la operación, después de excluir entrar a analizar la naturaleza del crédito derivado de la liquidación provisional impugnada (si como crédito concursal o como crédito contra la masa) por no ser de su competencia, y después de comprobar la corrección de la modificación de la base imponible, entiende que tal corrección

«ha de provocar necesariamente en las autoliquidaciones de este (la sociedad interesada) la rectificación de las deducciones efectuadas de las cuotas inicialmente soportadas. Es pues la propia mecánica del impuesto, legalmente establecida, la que obliga a reducir las deducciones previamente efectuadas por la concursada de las cuotas de IVA repercutido que después fue rectificado por sus proveedores, lo que es debido a la ausencia sobrevenida del presupuesto fundamental a que se condicionaba el derecho a deducir, cual es el que se soporten efectivamente las cuotas devengadas por la adquisición de los bienes o servicios adquiridos».

Esta teoría la consideramos correcta precisamente en los casos en que se produce la modificación de la base imponible y de la cuota, pero no en los casos (concurso o impagado) en los que lo que se produce es un cambio de acreedor. En estos casos, la cuota subsiste y la única fundamentación de la rectificación es que la LIVA impone la rectificación.

Parece necesaria una modificación legislativa que rectifique la ley, regulando como supuestos distintos los de modificación de la base imponible por extinción de la misma y supuestos de modificación del acreedor de la cuota de IVA, pero subsistiendo la misma y no vemos obstáculo alguno a que siga siendo deducible. O, al menos, estableciendo el carácter deducible en la medida en que el concursado pague las cuotas de IVA a la Hacienda Pública.

Cuestión distinta es que se niegue la distinción anterior, como es el caso de la Resolución de 8 de junio de 2010 del TEAC (rec. 00-05145-2008), con apoyo en Sentencias de 22 de enero de 2000 de la Audiencia Nacional (recs. 221/1997 y 31/1998) y recogiendo la doctrina del propio TEAC (R. G. 9869/1998, 452/1999, 1363/1999 y 3580/1999, de 19 de julio de 2000, y R. G. 8737/1998, de 4 de julio de 2000), que concluye que «de la resolución anterior, además de desprenderse la obligación de la entidad reclamante de modificar las cuotas del IVA soportadas que son deducibles, se desprende que dicha rectificación de las deducciones determinará el nacimiento del correspondiente crédito a favor de la Hacienda Pública y que dicho crédito surge en el momento en que la entidad recibe las facturas rectificativas, ya que la rectificación deberá efectuarse en el periodo impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente deducidas. Es decir, no puede aceptarse la tesis de la entidad reclamante, que afirma que se ha producido un cambio en la titularidad del crédito, puesto que dicho crédito nació en el momento en que se reciben las citadas facturas rectificativas».

Pues bien, veamos la situación normal. El sujeto pasivo repercute una cuota de IVA por importe de 100 y por dicho importe es acreedor del destinatario. El sujeto pasivo es deudor al Tesoro por 100. El Tesoro es acreedor por 100. El destinatario es deudor por 100 al sujeto pasivo. Si se paga el destinatario habrá soportado 100. El destinatario actúa como consumidor final.

La segunda situación es que el destinatario sea sujeto pasivo con derecho a deducción. El sujeto pasivo repercute una cuota de IVA por importe de 100. El sujeto pasivo es deudor al Tesoro por 100. El Tesoro es acreedor por 100. El destinatario es deudor por 100 al destinatario. El destinatario ejercita el derecho a la deducción por 100 con lo que es acreedor del Tesoro por dicho importe. El Tesoro es deudor del destinatario por importe de 100 como consecuencia del ejercicio del derecho a la deducción. Si el destinatario paga el resultado final es neutral.

La tercera situación es que no se efectúa el pago. Y la base imponible es modificada. De esta forma el sujeto pasivo es deudor del Tesoro Público por 100 (por la repercusión) y acreedor del Tesoro por 100 como consecuencia de la modificación de la base imponible.

El Tesoro es acreedor del sujeto pasivo por importe de 100 por la repercusión y deudor del sujeto pasivo por importe de 100 por la modificación de la base imponible. Pero es acreedor del destinatario por importe de 100 como consecuencia de la modificación de la base.

El destinatario deja de ser deudor del sujeto pasivo como consecuencia de la modificación, pero pasa a ser deudor del Tesoro por importe de 100 como consecuencia de la modificación de la base. Y no es acreedor del Tesoro al tener que rectificar sus deducciones y extinguir dicho crédito. El resultado es que el destinatario que tenía derecho a la deducción lo pierde y se encuentra en la situación económica del consumidor final, soportando la cuota de IVA, sin derecho a deducción.

Se puede justificar esta consecuencia como un efecto de la situación de concurso o del impago. Pero para mantener el principio de neutralidad, entendemos que considerar que en el caso del destinatario con derecho a la deducción, debe al menos poder ejercitarse el derecho a la deducción en la medida en que se haga frente o se pague la deuda de IVA.

3.2. NATURALEZA DE LA OBLIGACIÓN

La Resolución de 26 de junio de 2013 del TEAR de Castilla y León (rec. 47-00357-2011) entiende que la obligación del destinatario de la operación de rectificar las deducciones practicadas a la vista de la modificación de base imponible, se encuadra entre las obligaciones tributarias materiales establecidas por la ley entre particulares.

Por ello, sigue diciendo el tribunal que su cumplimiento es independiente de la obligación que tiene el sujeto pasivo de reintegrar al destinatario el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

Por último, concluye que el incumplimiento de la obligación de reintegro por el sujeto pasivo constituye una omisión de un particular en materia tributaria reclamable en vía económico-administrativa.

A nuestro juicio, la primera cuestión es determinar cuándo surge la obligación de rectificar las deducciones. Pues indudablemente, cuando el destinatario de la operación conoce la modificación de la base imponible, es decir, cuando conoce la firmeza de la sentencia, cuando se perfecciona el acuerdo que deja sin efecto una operación o cuando recibe la factura rectificativa en otros supuestos. En este sentido, la Resolución de 20 de noviembre de 2014 del TEAC (rec. 00-08730-2012) señala que el cumplimiento de los requisitos reglamentarios del artículo 80.7 de la LIVA no tiene la consideración de condición necesaria para la rectificación del IVA deducido, ya que la rectificación de deducciones tiene carácter obligatorio para el destinatario. La existencia o no de una previa factura rectificativa es irrelevante en relación con el sujeto repercutido (salvo, añadi-

mos nosotros, si el destinatario de la operación no tiene otro medio para conocer la rectificación que la recepción de la factura rectificativa, como sucede en el supuesto de impago de créditos).

La segunda cuestión, una vez acreditado el conocimiento de la rectificación, es que la obligación de rectificar las deducciones es una obligación tributaria material consecuencia de la relación jurídico-tributaria derivada del tributo, y no una obligación tributaria material entre particulares.

La tercera cuestión, con la que estamos de acuerdo, es que la rectificación de deducciones es independiente de la obligación de reintegro que pudiera existir (una de las dos opciones del art. 89.Cinco LIVA), pero estando de acuerdo en que la omisión de este reintegro sea reclamable en vía económico-administrativa, nos parece que es una actuación sin consecuencias, siendo aconsejable que el destinatario acuda a la vía civil para obtener el reintegro (si la cuota de IVA sigue en poder del emisor de la rectificación) o que solicite la devolución del IVA indebidamente ingresado o declarado (si se ha ingresado o declarado).

3.3. COMPETENCIA PARA PRACTICAR LIQUIDACIÓN RECTIFICANDO LAS DEDUCCIONES

Las Resoluciones de 17 de enero de 2012 (rec. 00-00940-2009) y 27 de marzo de 2012 (rec. 00-00872-2009) del TEAC disponen que los órganos gestores e inspectores de la Agencia Estatal de Administración Tributaria son competentes para practicar liquidaciones a los concursados que no han efectuado la rectificación de deducciones, pero en cuanto a exigibilidad y cobro deberá estarse al resultado del concurso.

La Resolución de 28 de febrero de 2013 del TEAR de Murcia (rec. 30-02910-2011) indica la competencia de la Administración tributaria para practicar liquidaciones al concursado para recoger las rectificaciones de deducciones basadas en la previa rectificación de bases realizadas por proveedores del concursado. El concurso no suspende el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. Derecho a liquidar que lo es sin perjuicio de la calificación que merezca el crédito derivado de la liquidación.

En el mismo sentido, la Resolución de 30 de abril de 2015 del TEAR de Extremadura (rec. 06/00232/2013) y las Sentencias del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción de 14 de diciembre de 2011 y 17 de junio de 2013.

La ya citada Resolución de 8 de junio de 2010 del TEAC (rec. 00-05145-2008) establece que la naturaleza jurídica de los créditos tributarios nacidos de estas liquidaciones no es la de créditos concursales, sino la de créditos contra la masa.

Sin embargo, la Resolución de 17 de febrero de 2012 del TEAR de Asturias (rec. 33-01757-2010) indica que el Tribunal Supremo en reciente jurisprudencia califica el crédito que surge de la rectificación como crédito concursal y no como crédito contra la masa.

Criterio jurisprudencial del Tribunal Supremo asumido por el TEAC en su Resolución de 21 de enero de 2016 (rec. 00-05593-2013), con fundamento en las Sentencias del Tribunal Supremo de 2 de marzo y 11 de mayo de 2015 (recs. 873/2014 y 1570/2013). La Sentencia de 2 de marzo de 2015 del Tribunal Supremo (rec. 873/2014), tras afirmar «vaya por delante que nadie discute la potestad de la Administración para comprobar, investigar e inspeccionar el IVA una vez declarado el concurso, incluso en relación con cuotas devengadas con anterioridad», "por ello, podemos ya anunciar que el hecho de que la Administración tributaria, una vez declarado el concurso, ejerza sus potestades de comprobación e inspección y practique liquidación por un crédito anterior a esa declaración en nada contradice en principio al artículo 49.1 de la Ley Concursal, [...], y mucho menos el artículo 84.1 [...] Y ocurre así porque la ulterior actividad de comprobación e inspección por la Administración sobre un crédito tributario nacido antes de la declaración del concurso no muda *per se* su condición, como lo prueba el hecho de que, en este caso y como nadie discute, los créditos litigiosos sigan teniendo después de la intervención liquidadora de la Administración la condición de concursales", pero debe tenerse en cuenta la especial circunstancia (antes de la modificación del artículo 114.Dos por la Ley 7/2012) de que las facturas rectificativas incidían sobre la liquidación correspondiente a operaciones realizadas por el concursado después de la declaración del concurso, concluye que "dado que la liquidación a practicar era del periodo en que se reciba el documento, no se podía distinguir entre la parte de deuda que tiene la condición de deuda concursal y la que tenía la consideración de crédito contra la masa. Señala la Sentencia que "en definitiva, la liquidación terminaba transformando en crédito contra la masa [...] lo que era un crédito concursal [...], haciendo así inoperante su calificación en tal sentido en el seno del procedimiento universal por el órgano (el juez de lo mercantil) llamado a realizarla».

La Resolución de 30 de septiembre de 2016 del TEAR de Extremadura (rec. 10-00061-2014) recoge esta doctrina y señala que la Administración tributaria en el caso de rectificación de deducciones en el sujeto pasivo en situación de concurso no puede corregir por este motivo las autoliquidaciones correspondientes a periodos posteriores a la declaración del concurso, salvo en el importe rectificado, en su caso, de los saldos declarados a compensar en periodos futuros en aquella autoliquidación y tampoco podrá exigir intereses de demora con posterioridad a la declaración de concurso.

La Resolución de 27 de marzo de 2012 del TEAC (rec. 00-00872-2009) reconoce la competencia de la Administración tributaria en el caso de que, como consecuencia de la declaración de concurso, el concursado presente declaraciones fraccionadas por los periodos de tiempo transcurrido entre el primer día del periodo a declarar y el día de la declaración del concurso y desde el día de la declaración del concurso hasta el día final del periodo a declarar. Todo ello sin perjuicio de la competencia del juez de lo Mercantil para calificar la naturaleza del crédito.

En conclusión, la Administración tributaria es competente para practicar la liquidación recogiendo la rectificación de las deducciones, pero la liquidación resultante, en el caso de concurso del destinatario de la modificación y de la rectificación de deducciones, tendrá la calificación (deuda concursal o deuda de la masa) que resulte de la legislación concursal.

3.4. MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 114 DE LA LIVA SOBRE RECTIFICACIÓN DE DEDUCCIONES EN CASO DE CONCURSO

El artículo 114 de la LIVA fue objeto de una modificación (Ley 7/2012, de 29 de octubre) en el sentido de que frente al criterio inicial de que la rectificación de deducciones debían efectuarse en la declaración-liquidación del periodo impositivo en que se recibiera las facturas rectificativas, se pasó al criterio de que la rectificación debe hacerse en el periodo en que se aplicó la deducción inicial.

Se asume, así, el criterio de la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 2015 (rec. 873/2014), con apoyo en las Sentencias del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción 2/2013, de 25 de febrero, y 6/2013, de 13 de junio, en el sentido de que la presentación de una declaración del periodo en curso posterior al concurso recogiendo las rectificaciones de las deducciones (o la práctica de liquidación en tal sentido) suponía transformar en crédito contra la masa (por obligaciones posteriores a la declaración de concurso) lo que era un crédito concursal (por obligaciones anteriores a la declaración).

La Resolución de 21 de enero de 2016 del TEAC (rec. 00-05593-2013) asume el criterio de la Sentencia del Tribunal Supremo citada y anula la liquidación impugnada por cuanto la misma no discriminó entre la parte correspondiente al crédito concursal y la relativa al crédito contra la masa, infringiendo los principios de igualdad entre los acreedores y restricción de los privilegios.

Aplicando el nuevo criterio se giran por la oficina gestora unos recargos del artículo 27 de la LGT, pero la Resolución de 17 de febrero de 2014 del TEAR de Valencia (rec. 12-03226-2013) señala que el RIVA no se modificó hasta el Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, por lo que para el periodo entre la modificación de la ley y la modificación del reglamento no se establecía plazo alguno para la presentación de la declaración complementaria del periodo en que se produjo la deducción. Por ello no es posible concluir que las declaraciones-liquidaciones complementarias hayan sido presentadas de forma extemporánea, lo que implica la improcedencia de los recargos liquidados.

La Resolución de 30 de enero de 2015 del TEAR de Cataluña (rec. 08/01685/2012) recoge un supuesto en que el concursado presenta la declaración complementaria del periodo en que se recibieron las facturas rectificativas (04/2010), pero fuera de plazo (28 de enero de 2011). Considera el TEAR que no serían exigibles intereses de demora de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 59 de la Ley concursal, pero sí sería de aplicación el recargo del artículo 27 de la LGT.

3.5. LA REMISIÓN Y RECEPCIÓN DE LA FACTURA RECTIFICATIVA

La Resolución de 28 de octubre de 2010 del TEAR de Galicia (rec. 32-00676-2209) señala que no se puede exigir la rectificación de la deducción, y menos imponer sanción, en el caso de no haber recibido la factura rectificativa.

Señala la resolución que no se puede alegar perjuicio al Tesoro, que habrá aceptado la modificación de la base imponible sin haberse asegurado del envío de la factura rectificativa al destinatario, como exige el artículo 24 del RIVA.

Es decir, entendemos que el procedimiento es comprobar la declaración por el sujeto pasivo de la modificación de la base imponible y luego comprobar la rectificación de deducciones.

Lo que puede suceder es que en la comprobación del destinatario se llegue a la conclusión de que no se ha recibido la factura rectificativa, porque el destinatario aporte pruebas de la falta de realidad de la recepción (aunque en la comprobación de la modificación de la base imponible en el sujeto pasivo se haya llegado a la conclusión del envío y recepción de la factura rectificativa).

Evidentemente, no se puede practicar una liquidación provisional rectificando las deducciones en el periodo de envío de la factura rectificativa según lo probado en la comprobación del sujeto pasivo, pero sí nace la obligación para el destinatario de la rectificación (dentro del plazo de prescripción) de rectificar las deducciones en el periodo en curso, pues ha tenido conocimiento por la actuación administrativa de la factura rectificativa.

En el mismo sentido, la Resolución de 17 de marzo de 2016 del TEAC (rec. 00-00230-2013) se funda en que la Administración tributaria no puede trasladar al destinatario de la operación los efectos del incumplimiento de la norma por el sujeto pasivo de la operación, al margen de supuestos de fraude en los que participe el destinatario. Dicha resolución cambia el criterio que se había mantenido por el TEAC en su Resolución de 20 de noviembre de 2014 (rec. 00-08730-2012) que entendía que la rectificación tenía carácter obligatorio para el destinatario, siendo irrelevante para el sujeto repercutido la existencia o no de una previa factura rectificativa.

O, añadimos nosotros, que la Administración pruebe el conocimiento por el destinatario de la modificación de la base. Por ejemplo, por existir escritura pública de la que resulta la modificación de la base o por haber cobrado el importe de los envases o descuentos.

Este es un criterio correcto, ya que la exigencia de la rectificación de la deducción implica necesariamente que la modificación de la base imponible se haya realizado correctamente.

Cuestión distinta es que el destinatario tenga pactado un sistema fehaciente o especial para la recepción de las facturas, caso en que a falta de uso de tal medio de notificación puede considerarse que la factura rectificativa no se ha remitido al destinatario.

La Resolución de 9 de junio de 2009 del TEAC (rec. 00-01582-2007) condiciona la rectificación de bases en caso del concurso del cliente del sujeto pasivo a la remisión de la factura rectificativa.

El criterio es correcto, pero el sujeto pasivo podría probar el conocimiento de la rectificación, en el caso del proceso concursal resulta que la modificación de la base imponible sí se ha tenido en cuenta y el crédito a favor del Tesoro Público derivado de la modificación ha sido tenido en cuenta por la Administración concursal y se ha producido la correspondiente insinuación.

La Resolución de 31 de enero de 2013 del TEAR de Andalucía (rec. 41-08899-2011) aborda un supuesto en que el destinatario de la operación resuelta ya ha percibido la cuota repercutida, pero no rectifica las deducciones.

Señala la resolución que «la justificación del reclamante de que no recibió las facturas rectificativas no puede prosperar, pues no habría recibido las facturas rectificativas, pero sí había recibido el importe de las cuotas de IVA, por lo que a la percepción de las mismas tendría que haber rectificado las deducciones realizadas, pues de lo contrario nos encontraríamos que de no haber mediado la actuación inspectora, el reclamante tendría en su poder las cuotas de IVA (por la devolución efectuada) y un derecho de crédito en IVA (por el ejercicio del derecho a deducir).

La solución que pretende el reclamante sí es contraria al principio de neutralidad. Una vez que ha percibido la cuota de IVA que le había sido repercutida, el reclamante tiene que rectificar la deducción de dichas cuotas, sin necesidad de esperar a las facturas rectificativas. Una vez que el reclamante ha recibido las cuotas de IVA que le habían sido repercutidas, no tiene ya ninguna legitimación para entrar a conocer de la relación jurídica que pudiera generarse de la rectificación entre el emisor rectificante y la Hacienda Pública, pues no puede el reclamante pedir la devolución de las cuotas, pues ya las ha recibido. Lo que pase con las cuotas repercutidas es una cuestión totalmente ajena al reclamante que no puede justificar su conducta amparándose en una cuestión de la que es ajena. Ya sabrá el emisor rectificante de las facturas lo que deba hacer (rectificar su declaración o pedir la devolución) y si no hace nada no es cuestión que le importe al reclamante.

Por otro lado, no consta que el reclamante hubiera pactado con los emisores de las facturas un sistema de envío de las facturas que permita tener constancia de la recepción y tampoco consta que hubiera reclamado dichas facturas rectificativas a los emisores de las facturas de las operaciones rectificadas».

3.6. INCREMENTO DEL IVA DEDUCIBLE. SUPUESTOS DE NO PROCEDENCIA

Como regla general, cuando la modificación de la base es al alza y se produce un incremento de la cuota de IVA, como consecuencia del incremento, supondrá un incremento del IVA deducible si el destinatario es sujeto pasivo de IVA.

Sin embargo, la Sentencia de 17 de marzo de 2006 del TSJ de Andalucía (rec. 1005/2004) no admite un incremento del IVA deducible por el hecho de que la modificación se ha efectuado cuando no existía la posibilidad de comprobar al sujeto pasivo por prescripción del derecho a liquidar el periodo al que se refiere la operación o por ser firme la comprobación realizada. La sentencia aborda un caso de compraventa en mayo de 1996, produciéndose una rectificación de la escritura de venta incrementando el precio de venta. Pues bien, dice la sentencia que «lo que no cabe admitir es que a un mismo tiempo, se imponga a la Administración una doble versión de la realidad de un mismo negocio [...] rompiendo la neutralidad del tributo, pero en perjuicio de la Hacienda Pública, que ve como en su segunda versión el negocio da lugar a una minoración de la carga fiscal que pesa sobre el demandante sin correlación con el ingreso devengado en la primera».

La Sentencia de 14 de diciembre de 2007 del TSJ de Andalucía (rec. 763/2005) tampoco admite el incremento de deducción en un supuesto en que la alteración del precio pactado en escritura pública se realiza en documento privado, ya que tal modificación no puede afectar a un tercero como la Hacienda Pública.

3.6.1. En caso de repercusión fuera de plazo

La Resolución de 21 de junio de 2012 del TEAC (rec. 00-00114-2010) acepta la deducción de una cuota de IVA repercutida una vez transcurrido el plazo de un año desde el devengo, si el repercutido decide voluntariamente soportar la repercusión.

Pero esta doctrina solo es aplicable cuando no se haya emitido factura inicialmente, pues tratándose de un caso de rectificación de la factura original (en la que no se repercutió IVA) no procedería este derecho.

Distingue la resolución entre un caso de repercusión fuera de plazo (art. 88 LIVA) y un supuesto de rectificación (art. 89 LIVA).

Como el caso que estudia es un supuesto de repercusión –ya que en la fecha del devengo no se emitió factura– fuera de plazo, aplica la doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2009 y señala que el destinatario de la repercusión no incumple ninguna obligación en el caso de que voluntariamente decida soportar la repercusión, aun cuando esta se realice transcurrido el plazo de un año desde el devengo de la operación. La consecuencia de esta aceptación de la repercusión es la posibilidad de la deducción de la cuota.

La Sentencia del Tribunal Supremo excluye que en el presente caso pueda aplicarse lo dispuesto en el artículo 94.3 de la LIVA pues solo excluye la deducción de cuotas en cuantía superior a la que legalmente corresponda no refiriéndose al caso de la aceptación voluntaria de la repercusión.

3.6.2. En los casos del artículo 89.Tres de la LIVA

En la Resolución de 9 de julio de 2012 del TEAR de Asturias (rec. 52-00280-2012) se confirma la denegación del derecho a deducir cuotas repercutidas por el sujeto pasivo que fueron puestas de manifiesto por la Inspección con la imposición de la correspondiente sanción. Pero sí se indica que al destinatario no procede imponerle sanción por haber efectuado la deducción de estas cuotas indebidamente repercutidas.

3.7. PLAZO PARA EFECTUAR LA RECTIFICACIÓN DE DEDUCCIONES

La Resolución de 22 de febrero de 2012 del TEAR de Madrid (rec. 28-24331-2010) en un caso en el que la modificación radica en la aplicación del IVA en un supuesto en que se aplicó

inicialmente una exención, y que por tanto es un supuesto de modificación de la cuota no recogido en el artículo 80 de la LIVA, entiende que una vez transcurrido el plazo de un año desde la fecha de expedición del documento justificativo de las cuotas a deducir, conforme a lo dispuesto en el artículo 114.Dos.1.º de la LIVA, no puede ejercitarse el derecho a la deducción (excluyendo la aplicación del plazo de cuatro años establecido con carácter general en el art. 99 LIVA).

3.8. CARGA DE LA PRUEBA

La Resolución de 19 de enero de 2015 del TEAR de Cataluña (rec. 08-10964-2011) señala que no cabe regularizar las cuotas soportadas deducidas como consecuencia de la rectificación de facturas realizada por el sujeto pasivo si no se acredita por la Administración la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la modificación de la base imponible. La exigencia de la prueba de la recepción de la factura por el destinatario de la modificación se considera *probatio diabolica*.

3.9. MOMENTO PARA EFECTUAR LA RECTIFICACIÓN

La Resolución de 28 de enero de 2016 del TEAR de Valencia (rec. 46-09616-2014) aborda un supuesto de una compraventa con resolución de la misma con reinscripción de las fincas vendidas a nombre de los vendedores. El reclamante, al que se le han rectificado las deducciones, se opone a la existencia de la modificación de la base imponible. El tribunal tras concluir que ha existido resolución de la compraventa y, por tanto, modificación de la base imponible, analiza el momento en el que debe entenderse realizada la modificación, señalando que «debe además añadirse, como indica la liquidación, que los vendedores rectificaron la base imponible en el segundo trimestre de 2010. La modificación de la base imponible es, como indica el tenor literal del artículo 89 LIVA, el momento inicial para que se pueda rectificar la repercusión, y la rectificación de la repercusión, tal y como señala también el tenor literal del artículo 114 LIVA, el momento que determina la procedencia de la rectificación de la deducción. Así pues, aunque pudiera considerarse que la modificación de la base imponible pudo haberse realizado antes, como quiera que esta se hizo en el 2T de 2010 por el obligado a repercutir, es ese momento el que determina que pudiera rectificarse la repercusión, y que determinara que el obligado a soportar la repercusión debiera rectificar las deducciones. Siendo que la liquidación se ha practicado rectificando la deducción en el 2T de 2010, no cabe sino considerar la misma correcta».

3.10. IMPOSIBILIDAD DE LA RECTIFICACIÓN

La Sentencia de 6 de febrero de 2014 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (asunto C-424/12) declara que «en el marco de una operación sujeta al sistema de la autoliquidación, en circunstancias como las del litigio principal, la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 24 de

noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el principio de neutralidad fiscal no se oponen a que el destinatario de servicios quede privado del derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido que pagó indebidamente al prestador de servicios sobre la base de una factura emitida de manera errónea, inclusive cuando la corrección del tal error sea imposible por la quiebra del prestar».

4. COBRO DEL IMPORTE RECTIFICADO

La Resolución de 27 de noviembre de 2015 del TEAR de Andalucía (rec. 41-03840-2014) señala el supuesto de cobro por el sujeto pasivo de operaciones que habían sido rectificadas por impago de un ayuntamiento. La resolución confirma que el tipo impositivo que debe declararse es el correspondiente al momento del devengo, pero rechaza la pretensión del reclamante de que se considere que no procedía declarar la operación de rectificación.

El reclamante considera que debe aplicarse lo dispuesto en el artículo 80.Cuatro c) de la LIVA, norma que establece que «una vez producida la reducción de la base imponible esta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación, salvo cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional».

El tribunal rechaza esta pretensión al no haberse acreditado que el destinatario actuara como empresario o profesional, sino que se trataba de la construcción de una infraestructura municipal sin la ordenación por cuenta propia de medios personal o humanos, ni con voluntad alguna del destinatario de intervenir en la producción de bienes o servicios.