

**CARLOS NEIRA HERRERA***Inspector de Hacienda del Estado***Extracto:**

EL nuevo Reglamento de revisión, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, ha introducido a través de su artículo 14 importantes novedades en materia de devolución de ingresos indebidos en el IVA respecto a la normativa anterior, la cual se encuentra recogida fundamentalmente en el artículo 9 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre.

En particular, el artículo 14.1 del Real Decreto 520/2005 permite expresamente al obligado tributario que haya soportado la repercusión indebida del IVA solicitar la devolución del ingreso indebido, mediante el procedimiento de rectificación de la autoliquidación del reperiudicador. Por otro lado, y respecto a los requisitos para obtener la devolución del ingreso indebido, el Reglamento aclara que se entiende que existe ingreso de la cuota por parte del que repercutió la misma cuando éste consigne el IVA devengado en cuestión en su autoliquidación, con independencia del resultado de la misma (ya sea a ingresar, a compensar o a devolver); y además se exige que el obligado tributario que soportó la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas, redacción distinta a la contenida en el artículo 9.2 del Real Decreto 1163/1990. La nueva redacción de este último requisito en el artículo 14.2 c) 4.º del Real Decreto 520/2005 trae consigo una serie de dificultades en determinados supuestos, algunos de los cuales se analizan en el presente trabajo.

Finalmente cabe advertir de que en materia de procedimiento habrá que esperar a la publicación y entrada en vigor del nuevo Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, ya que la Ley 58/2003 ha establecido como procedimiento aplicable a esta cuestión el procedimiento de rectificación de autoliquidación, tanto en el supuesto en el que la autoliquidación haya perjudicado de cualquier modo los intereses legítimos del obligado tributario sin producirse un ingreso indebido, como en el caso de producirse un ingreso indebido, de ahí que las normas relativas al procedimiento no se hayan regulado en el nuevo Reglamento de revisión.

---

## *Sumario:*

---

Introducción.

- I. Concepto.
- II. Normativa aplicable con carácter general.
- III. Normativa aplicable en el IVA.
- IV. La devolución de ingresos indebidos en el IVA. Real Decreto 520/2005.
  - IV.1. Legitimados a solicitar-legitimados a obtener la devolución de ingresos indebidos en el IVA.
    - IV.1.1. Legitimados a solicitar la devolución de ingresos indebidos en el IVA [apartado 1, letras a) y c), del art. 14 del RD 520/2005].
    - IV.1.2. Legitimados a obtener la devolución del ingreso indebido en el IVA.
  - IV.2. Requisitos para obtener la devolución de ingresos indebidos en el IVA [art. 14.2 c) del RD 520/2005].
- V. Conclusiones.

## INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por objeto llevar a cabo una aproximación a un tema que plantea importantes problemas tanto desde el punto de vista teórico como práctico, cual es la devolución por parte de la Administración tributaria de ingresos indebidos en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA). El análisis que se va a efectuar sobre esta cuestión no tiene el ánimo de ser exhaustivo, dada la diversa casuística que se puede producir en la realidad. No obstante, se tratarán de desarrollar y valorar los supuestos más habituales y la solución que debería darse en virtud de la normativa reguladora de esta materia.

La devolución de ingresos indebidos en el IVA ha sido objeto de modificación normativa mediante el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), en materia de revisión en vía administrativa. En particular, se analizará el artículo 14 de este texto reglamentario que introduce alguna novedad importante en relación con el artículo 9 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regulaba el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, artículo declarado expresamente vigente por la disposición derogatoria única.1 b) del Real Decreto 520/2005.

El estudio se centrará en la regulación vigente, pero destacando las diferencias existentes entre la normativa actual y la anterior, adelantándose que, en la práctica, determinados supuestos pueden recibir distinto tratamiento jurídico en función de la interpretación que se haga de la normativa aplicable al caso.

Sin más preámbulo, se va a proceder al análisis del tema que nos ocupa.

## I. CONCEPTO

Al margen de los supuestos recogidos en el artículo 221.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, esto es, duplicidad en el pago, cantidad pagada superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación, e ingreso efectuado una vez transcurrido el plazo de prescripción, para que se produzca un ingreso indebido en el IVA es necesario, desde el punto de vista técnico, que concurren las siguientes circunstancias:

- Que un obligado tributario efectúe la repercusión del impuesto a otro obligado tributario, quien soporta la repercusión de la cuota de IVA.

- Que dicha repercusión sea total o parcialmente improcedente. Esta repercusión improcedente puede dimanar de distintos motivos: repercusión del impuesto en una operación no sujeta o exenta de IVA, repercusión del impuesto por quien no es sujeto pasivo del IVA, o bien, repercusión del impuesto a un tipo de gravamen superior al procedente.
- Que el repercutidor ingrese la cuota indebidamente repercutida en la Hacienda Pública. Resulta evidente que, aun existiendo una repercusión indebida del impuesto, nunca estaremos ante un ingreso indebido en la Hacienda Pública cuando el repercutidor no haya efectuado dicho ingreso.

Por lo tanto, la primera conclusión a destacar consiste en delimitar los supuestos en los que existiría un ingreso indebido en el IVA a favor de la Hacienda Pública, los cuales nacen, como regla general, de una repercusión indebida del impuesto, ya afecte este defecto a la repercusión en sí misma, ya afecte al importe de la cuota repercutida. Paralelamente a esta repercusión indebida debe existir el correspondiente ingreso en la Hacienda Pública de la cuota indebidamente repercutida, adelantando que este requisito ha sido aclarado, creo que con acierto, por el artículo 14.2 c) 2.º del Real Decreto 520/2005.

En el párrafo anterior se ha utilizado intencionadamente la expresión «como regla general» para delimitar cuándo se puede producir un ingreso indebido en el IVA. Hay que tener en cuenta que pueden existir situaciones excepcionales o particulares en las que, sin haberse producido una repercusión indebida del impuesto, se produzca un ingreso indebido en el IVA. Uno de estos casos particulares sería la solicitud de rectificación de la autoliquidación de IVA pretendiendo la devolución de un ingreso indebido derivada de la sentencia de 6 de octubre de 2005 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en materia de subvenciones en el IVA, con el objeto de deducir las cuotas de IVA soportado que en su momento no fueron deducibles por aplicación de los artículos 102.Uno párrafo segundo y 104.Dos 2.º párrafo segundo de la LIVA. En este caso, aun no existiendo una repercusión indebida del impuesto, se pueden producir ingresos indebidos en el IVA.

Llegados a este punto hay que aclarar que, por el contrario, no se produciría un supuesto de ingreso indebido en el caso de solicitudes de rectificación de la autoliquidación de IVA en el que el solicitante pretenda incluir en la misma un IVA soportado que en su momento no se dedujo, aun siendo deducible, ya que estas solicitudes serían desestimadas por la Administración conforme al criterio administrativo de que este mayor IVA soportado que el sujeto pasivo no declaró en su momento, sólo podrá deducirlo en las autoliquidaciones a presentar en el futuro, siempre que cumpla los requisitos para ello y, en particular, siempre que no haya transcurrido el plazo de caducidad de cuatro años.

De la misma manera, hay que advertir, tal y como ha confirmado la doctrina de la Dirección General de Tributos, que no se producirá un ingreso indebido en el IVA cuando nos encontremos ante supuestos de modificación de la base imponible del impuesto a los que se refiere el artículo 80 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA).

En efecto, en estos casos de modificación de la base imponible del impuesto, el ingreso efectuado por el que repercutió la cuota de IVA fue «debido». Por lo tanto, el procedimiento que deben seguir los obligados tributarios para efectuar la rectificación de la cuota de IVA debe ser el regulado en el artículo 89.Cinco párrafo tercero b) de la LIVA, procedimiento al cual me referiré brevemente con posterioridad.

En este sentido, entre otras, la Dirección General de Tributos en la contestación a la consulta de 4 de febrero de 2005 [Consulta vinculante 153/2005 (NFC020564)], relativa a un supuesto de transmisión de un inmueble en la que se repercutió el IVA correspondiente que podía quedar sin efecto por una resolución judicial, señala que el artículo 80.Dos de la LIVA contempla la posibilidad de modificar la base imponible del impuesto cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a derecho o a los usos del comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas. Es decir, la modificación de la base imponible cabe cuando la resolución del procedimiento judicial sea firme, y como consecuencia de la misma haya quedado sin efecto la enajenación del solar.

La modificación de la base imponible, en los supuestos a que el artículo 80 se refiere, está condicionada al cumplimiento de los requisitos que reglamentariamente se establezcan (art. 80.Siete). Estos requisitos se encuentran previstos en el artículo 24.1 del Reglamento del IVA, el cual dispone que el sujeto pasivo estará obligado a expedir y enviar al destinatario de las operaciones una nueva factura o documento en el que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida.

Por otra parte, de acuerdo con el artículo 89.Uno de la LIVA, procede la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas ya que se produce una de las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de la LIVA, da lugar a la modificación de la base imponible, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se produjeron dichas circunstancias.

Añade la Dirección General de Tributos que, conforme al apartado Cinco del mismo artículo, cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar bien por iniciar ante la Administración tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos, bien por regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación y, en este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

No obstante, la Dirección General de Tributos aclara que *no cabe calificar como «indebido» el ingreso de las cuotas de IVA correctamente devengadas por la realización de una operación sujeta a dicho tributo, aunque posteriormente deban ser devueltas por haber quedado sin efecto la operación, por lo tanto, no cabe recurrir al procedimiento de devolución de ingresos indebidos.*

En consecuencia, en el supuesto planteado, siempre y cuando la resolución judicial sea firme, la empresa consultante deberá rectificar la repercusión efectuada y regularizar su situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. Además, la citada entidad estará obligada a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso. Para ello, la empresa vendedora deberá hacer constar las cuotas inicialmente repercutidas como menor importe de las devengadas en la declaración-liquidación del IVA del período en el que se haya producido la rectificación.

En conclusión, de acuerdo con la doctrina administrativa, queda claro que no están incluidos en el concepto de ingresos indebidos los supuestos de modificación de la base imponible a los que se refiere el artículo 80 de la LIVA, ya que en estos casos el ingreso efectuado en la Hacienda Pública fue «debido», sin perjuicio de que proceda la rectificación de la cuota inicialmente repercutida, para lo cual los obligados tributarios deben acudir necesariamente al procedimiento previsto en la letra b) del párrafo tercero del artículo 89.Cinco de la LIVA.

Esta afirmación, que desde el punto de vista técnico parece correcta, puede plantear problemas en la práctica, siendo especialmente delicados aquellos supuestos en los cuales la persona o entidad que soportó la repercusión del impuesto fuese un consumidor final.

Efectivamente, puede ocurrir que se hubiese repercutido la cuota del impuesto en la transmisión de un inmueble y posteriormente, en virtud de una resolución judicial firme, dicha transmisión quedase sin efecto. En el caso de que el repercutidor estuviese deslocalizado o simplemente se negase a restituir al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso, el consumidor final que no se puede deducir el IVA no podría utilizar el procedimiento de la letra a) del párrafo tercero del artículo 89.Cinco de la LIVA, al no considerarse en estos casos la existencia de un ingreso indebido, y tampoco podría hacer efectivo su derecho mediante el procedimiento previsto en la letra b) del párrafo tercero del artículo 89.Cinco de la LIVA, ante la «pasividad» o deslocalización del repercutidor. En estos casos, únicamente el consumidor final podría interponer reclamación económico-administrativa para lo cual dispondría del plazo de un mes a contar desde que se hubiese requerido formalmente el cumplimiento de esta obligación, conforme al párrafo segundo del artículo 235.1 de la LGT.

Una vez delimitado el concepto de ingreso indebido en el IVA, veamos en los apartados siguientes la normativa que regula esta materia.

## II. NORMATIVA APLICABLE CON CARÁCTER GENERAL

El artículo 30 de la LGT se refiere a la devolución del ingreso indebido como una obligación de contenido económico a cuyo cumplimiento está sujeta la Administración, obligación que tendrá lugar en alguno de los supuestos del artículo 15 del Real Decreto 520/2005.

Por su parte, el artículo 32 del citado texto legal establece la obligación que tiene la Administración tributaria de devolver a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones.

Por otro lado, hay que destacar el artículo 120 de la LGT que señala que «(...) Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley».

Finalmente, la LGT en materia de procedimiento se refiere a la devolución de ingresos indebidos en los artículos 216 y 221.

El desarrollo reglamentario de la devolución de ingresos indebidos se encuentra recogido, tal y como ya se ha adelantado, en los artículos 14 a 20 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa. Además, hay que tener en cuenta el artículo 9 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regulaba el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, artículo declarado expresamente vigente por la disposición derogatoria única.1 b) del Real Decreto 520/2005.

### III. NORMATIVA APLICABLE EN EL IVA

Una vez vistas las disposiciones que regulan los ingresos indebidos en materia tributaria con carácter general, se van a destacar a continuación las normas que legislan esta materia en el marco del IVA.

El artículo 89 de la LIVA regula la rectificación de cuotas de IVA repercutidas estableciendo en su apartado Cinco dos posibilidades, articuladas en dos procedimientos distintos, para los casos en los cuales la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas:

«(...)

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

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

*b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.»*

Por consiguiente, en el caso de que se produzca una repercusión indebida del impuesto, el párrafo tercero del artículo 89.Cinco de la LIVA prevé dos procedimientos para regularizar esta situación.

El primero de ellos, el recogido en la letra a), es el que se refiere al objeto del presente trabajo, esto es, la devolución del ingreso indebido por parte de la Administración tributaria, todo ello a través del correspondiente procedimiento tributario, que ya se adelanta, es el procedimiento de rectificación de la autoliquidación de IVA del repercutidor.

En cuanto al segundo procedimiento, es decir, el que figura en la letra b) del párrafo tercero del artículo 89.Cinco de la LIVA, hay que subrayar que en el mismo, a diferencia del procedimiento de la letra a), la Administración no interviene de una forma directa, sino que son los propios obligados tributarios los que regularizan la situación mediante las correspondientes declaraciones-liquidaciones de IVA, la emisión de la factura rectificativa y la reintegración del importe de las cuotas repercutidas en exceso al destinatario de la operación por parte del repercutidor.

Paralelamente, hay que hacer referencia al artículo 114 de la LIVA que regula la rectificación de deducciones en los siguientes términos:

*«(...) Cuando la rectificación determine una minoración del importe de las cuotas inicialmente deducidas, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo previsto en el artículo 61, número 3 de la Ley General Tributaria.*

*No obstante, cuando la rectificación tenga su origen en un error fundado de Derecho o en las causas del artículo 80 de esta Ley, ésta deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas.»*

En consecuencia, en el procedimiento establecido en el artículo 89.Cinco párrafo tercero b) de la LIVA, el sujeto pasivo que repercutió indebidamente regulariza su situación para lo cual expide documento rectificativo, e incluye como menor IVA devengado el importe de la rectificación en la declaración-liquidación en la que deba efectuar la rectificación o en las siguientes hasta el plazo de un año a contar desde el momento en el que debió efectuar la mencionada rectificación, reintegrando este importe al que soportó esta cuota.

Por su parte, en el caso de que el destinatario de la operación fuese otro sujeto pasivo del IVA, éste, que soportó indebidamente la repercusión, debe rectificar la deducción conforme al artículo 114.Dos.2.º de la LIVA, presentando una declaración-liquidación rectificativa aplicándose en la misma el recargo e intereses de demora que procedan de conformidad con lo previsto en el artículo 27 de la vigente LGT, salvo que exista error fundado de derecho, ya que en este caso la rectificación deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas.

#### **IV. LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS EN EL IVA. REAL DECRETO 520/2005**

Tal y como se ha señalado, la letra a) del párrafo tercero del artículo 89.Cinco de la LIVA recoge la posibilidad de que, en el caso de rectificación de cuotas de IVA que suponga una minoración de las mismas, se inste ante la Administración tributaria el procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

Esta cuestión es objeto de desarrollo en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

En el presente apartado se va a analizar esta materia tal y como está regulada en el Reglamento mencionado. No obstante, con carácter previo, se considera conveniente recordar el esquema general de devolución de ingresos indebidos en el IVA existente con anterioridad al Real Decreto 520/2005, esquema que era el que delimitaba fundamentalmente el artículo 9.2 del Real Decreto 1163/1990.

#### **DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS EN EL IVA EN EL MARCO DE LA NORMATIVA ANTERIOR AL REAL DECRETO 520/2005.**

Artículo 9.2 del Real Decreto 1163/1990:

*«La solicitud de devolución de ingresos indebidos correspondiente a cuotas tributarias de repercusión obligatoria, podrá efectuarse por el sujeto pasivo que las haya repercutido, de acuerdo, en particular, con lo establecido en el artículo 8 del presente Real Decreto, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 122 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas.*

(...)

*No obstante, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, las cuotas repercutidas serán devueltas a la persona o Entidad que haya soportado la repercusión, cuando ésta se haya efectuado mediante factura o documento equivalente y dichas personas o Entidades no hayan deducido el importe de aquellas cuotas en una declaración-liquidación posterior ni hayan obtenido su devolución. En ningún caso procederá la devolución de cuotas repercutidas que hayan sido devueltas o reembolsadas por la Administración tributaria al sujeto pasivo, a quien soportó la repercusión de las mismas o a un tercero.»*

En consecuencia, atendiendo a este precepto y por lo tanto de acuerdo con la normativa previa al Real Decreto 520/2005, cabe destacar como ideas principales de la devolución de ingresos indebidos en el IVA las siguientes:

- La legitimación para solicitar la devolución de ingresos indebidos en el IVA, sólo corresponde a los sujetos pasivos que hubieran efectuado la repercusión del impuesto.
- El derecho a percibir el importe de la devolución se puede reconocer a favor de la persona que ha soportado la repercusión cuando concurren los requisitos exigidos en el artículo 9.2 párrafo tercero del Real Decreto 1163/1990.
- En particular, para reconocer el derecho a la devolución de un ingreso indebido se exige que la persona o entidad que hubiese soportado la repercusión no hubiese deducido el importe de aquellas cuotas en una declaración-liquidación posterior ni hubiese obtenido su devolución.

#### DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS EN EL IVA CONFORME AL REAL DECRETO 520/2005.

Una vez visto el esquema general aplicable a la devolución de ingresos indebidos en el IVA de acuerdo con la normativa anterior al Real Decreto 520/2005, a continuación se van a analizar las incidencias y novedades que introduce el Real Decreto 520/2005 en esta materia y, en particular, lo dispuesto en este sentido en el artículo 14 del citado texto reglamentario.

#### **IV.1. Legitimados a solicitar-legitimados a obtener la devolución de ingresos indebidos en el IVA.**

La primera idea que hay que destacar de este artículo 14 es la distinción que hace la norma entre el «**legitimado a solicitar**» (apartado 1) y el «**legitimado a obtener**» (apartado 2) la devolución de ingresos indebidos. Centrando esta distinción en el ámbito del IVA tendremos:

*IV.1.1. Legitimados a solicitar la devolución de ingresos indebidos en el IVA [apartado 1, letras a) y c), del art. 14 del RD 520/2005].*

Tendrán derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos:

*«a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado ingresos indebidos en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, así como los sucesores de unos y otros.»*

Esta letra a) se está refiriendo a tres tipos de legitimados:

- Obligado tributario que repercute indebidamente, ya que es éste el que efectúa el ingreso en el Tesoro Público.
- El sujeto infractor. Esta extensión del derecho a solicitar la devolución del ingreso indebido al sujeto infractor ha sido necesaria tras la separación en la nueva LGT entre deuda tributaria y sanción tributaria (el RD 1163/1990 se refería en su artículo 1 a «los sujetos pasivos o responsables y los demás obligados tributarios» sin hacer mención a los sujetos infractores).
- Los sucesores de los obligados tributarios o de los sujetos infractores (por ejemplo los herederos, en el caso de personas físicas, o las sociedades de nueva constitución o absorbente, en el caso de fusiones).

*«c) Cuando el ingreso indebido se refiera a tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión, además de las personas o entidades a que se refiere el párrafo a), la persona o entidad que haya soportado la repercusión.»*

La letra c) se está refiriendo al repercutido, esto es, la persona que ha soportado la repercusión del impuesto. Esta letra c) supone una novedad ya que el artículo 9 del Real Decreto 1163/1990 señalaba como legitimado a instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos al «sujeto pasivo que las haya repercutido».

Queda claro, pues, que conforme establece el artículo 14 del Real Decreto 520/2005, tienen derecho a solicitar la devolución del ingreso indebido en el IVA no sólo el que ha repercutido la cuota impositiva, sino también («además») el que ha soportado la repercusión.

El Real Decreto 520/2005 no hace sino concretar la nueva redacción que se da en la LGT sobre esta materia. En efecto, el ya citado artículo 32 de la LGT establece que «*La Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público...*». Se observa que este precepto emplea el término «obligados tributarios», más amplio que la expresión «sujetos pasivos» que se utiliza en el artículo 9.2 del Real Decreto 1163/1990. En particular, el artículo 35 de la LGT incluye expresamente dentro del concepto de obligados tributarios «los obligados a soportar la repercusión».

Por otro lado, el Real Decreto 520/2005 se adapta a pronunciamientos jurisprudenciales que iban en este sentido [por ejemplo, sentencias de la Audiencia Nacional de 6 de abril de 2004 (NFJ017220), de 24 de noviembre de 2003 (NFJ017315) y de 31 de mayo de 2002 (NFJ014637)], al señalar expresamente que la persona que soportaba la repercusión del IVA también estaba legitimada a solicitar la devolución del ingreso indebido.

En este mismo sentido, el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la Propuesta 3/1998 sobre solicitud de devolución de ingresos indebidos correspondientes a cuotas tributarias de repercusión obligatoria señalaba, ante la negativa de la Administración a tramitar un procedimiento de devolución de ingresos indebidos relativo al IVA solicitado por el repercutido, que «*La solución que viene ofreciendo la Administración gestora se sustenta en una interpretación del citado precepto reglamentario (art. 9.2 del RD 1163/1990) que aboca a una notable contradicción: Se considera legitimado para lo más (obtener la devolución de las cuotas del IVA indebidamente soportadas) a quien paradó-*

*jicamente se le niega legitimidad para lo menos (instar su devolución)... lo que sucede en todo caso es que aquél (repercutidor) carece de interés patrimonial y de todo tipo en solicitar la devolución de un impuesto que recibirá un tercero. Incluso habría que considerar que la reacción natural del sujeto pasivo del IVA será la de rehusar la solicitud de devolución, máxime si entiende que con ella puede provocar la comprobación inspectora y la regularización de su propia situación tributaria».*

La solución que adopta el artículo 14 del Real Decreto 520/2005 en relación con la legitimación para solicitar la devolución del ingreso indebido en el IVA parece acertada, ya que la literalidad del artículo 9 del Real Decreto 1163/1990 impedía al obligado tributario que soportaba indebidamente una cuota de IVA a solicitar la devolución del ingreso indebido, lo cual suponía en la práctica dejar a la voluntad del repercutidor la utilización de ese procedimiento, con la particularidad de que el verdadero interesado en el mismo no era el repercutidor sino la persona o entidad que soportaba la repercusión indebida del impuesto.

Finalmente, respecto a estas situaciones, es decir, cuando la persona que soporta el IVA solicita la devolución del ingreso indebido, hay que recordar que el apartado 3 del artículo 14 del Real Decreto 520/2005 aclara que el repercutido *«podrá solicitar la devolución del ingreso indebido instando la rectificación de la autoliquidación mediante la que se hubiese realizado el ingreso indebido»*, siendo esta autoliquidación la del repercutidor.

En consecuencia, cuando sea la persona o entidad que soportó indebidamente la cuota de IVA la que solicite la devolución del ingreso indebido, el procedimiento que debe instarse y tramitarse es el de rectificación de la autoliquidación del repercutidor, conforme a los artículos 14.3 y 15.1 e) del Real Decreto 520/2005, y al artículo 120.3 de la LGT, procedimiento que finalizaría, en el caso de estimación de la solicitud, con una liquidación practicada por la Administración que rectificaría la autoliquidación presentada por el repercutidor.

#### *IV.1.2. Legitimados a obtener la devolución del ingreso indebido en el IVA.*

Esta cuestión está regulada en el apartado 2, letra c), del artículo 14 del Real Decreto 520/2005:

Tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos:

*«c) La persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades.»*

En consecuencia, la única persona que puede obtener la devolución del ingreso indebido en el IVA es aquella que haya soportado el impuesto, independientemente de quién haya instado el procedimiento de devolución de ingresos indebidos. Así, se desprende de lo dispuesto en la letra a) de este apartado 2:

*«2. Tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades:*

*a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado el ingreso indebido, salvo en los casos previstos en los párrafos b) y c) de este apartado, así como los sucesores de unos y otros.»*

En esta cuestión, el Real Decreto 520/2005 no aporta ninguna novedad ya que en este mismo sentido se pronuncia el Real Decreto 1163/1990 en su artículo 9.2, último párrafo.

De acuerdo con lo expuesto en este punto, el apartado 4 del artículo 14 del Real Decreto 520/2005 señala que «*Cuando la devolución de dichos ingresos indebidos hubiese sido solicitada por (...) el obligado tributario que repercutió las cuotas o hubiese sido acordada en alguno de los procedimientos previstos en el artículo 15, la devolución se realizará directamente a la persona o entidad que hubiese soportado indebidamente la retención o repercusión*».

#### **IV.2. Requisitos para obtener la devolución de ingresos indebidos en el IVA [art. 14.2 c) del RD 520/2005].**

Una vez visto quién está legitimado para solicitar y para obtener la devolución del ingreso indebido efectuado en el marco del IVA, hay que subrayar que únicamente procederá la devolución del ingreso indebido cuando se cumplan todos y cada uno de los requisitos establecidos en los 4 números de la letra c) del apartado 2 del artículo 14 del Real Decreto 520/2005, siendo estos requisitos los siguientes:

*Primer requisito [art. 14.2 c) 1.º del RD 520/2005]:*

*«Que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura o documento sustitutivo cuando así lo establezca la normativa reguladora del tributo.»*

Hay que observar que se ha cambiado la redacción de este requisito respecto al que figuraba en el apartado 2 del artículo 9 del Real Decreto 1163/1990 donde se decía «*cuando ésta (repercusión) se haya efectuado mediante factura o documento equivalente*». Sin embargo, el artículo 14 del Real Decreto 520/2005 habla de «*factura o documento sustitutivo*».

Los supuestos en los que los obligados tributarios podían emitir documentos equivalentes a las facturas venían recogidos en los artículos 8.7 y 8 bis del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regulaba el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, Real Decreto que ha sido derogado por el Real Decreto 1496/2003.

Concepto distinto al de documento equivalente a la factura es el de documento sustitutivo, utilizado por el Real Decreto 2402/1985 y por el vigente Real Decreto 1496/2003 para hacer referencia a los tickets. Entiendo que este cambio tiene como finalidad especificar que también cabría la devolución de ingresos indebidos en el IVA cuando la repercusión indebida del impuesto se hubiese llevado a cabo a través de tickets, conforme exige el Reglamento de facturación. No obstante, hay que advertir que existen contestaciones de la Dirección General de Tributos a consultas tributarias en las que no se admite el procedimiento de devolución de ingresos indebidos en el IVA cuando la repercusión se lleva a cabo a través de tickets (documento sustitutivo), contestaciones que fueron efectuadas conforme a la redacción del artículo 9 del Real Decreto 1163/1990.

Así, por ejemplo, en la contestación a la Consulta tributaria n.º 1930/2002, de 12 de diciembre de 2002 (NFC017031), en la que la entidad consultante se dedicaba a la actividad de «*cafés y bares de categoría especial*», habiendo aplicado durante seis meses el tipo impositivo del 16 por 100, siendo

el correcto el del 7 por 100, emitiendo tiques en los que no constaban los datos del destinatario, la Dirección General de Tributos señaló que *«cuando el sujeto pasivo desconozca quién es el destinatario de la operación en la que ha repercutido excesivamente el IVA, porque no fue posible consignar su identidad al documentar la operación, como es el caso consultado, no es posible efectuar la regularización prevista en el artículo 89. Uno de la Ley 37/1992. Tampoco es posible solicitar la devolución de ingresos indebidos regulada en el artículo 89, apartado Cinco, letra a), dado que ésta sólo se puede realizar cuando la repercusión del impuesto se haya efectuado mediante factura o documento equivalente y, en ningún caso, mediante un documento sustitutivo de la factura (tique); ni la opción de la letra b) de dicho artículo y apartado, sobre regularización de la situación tributaria a través de las declaraciones-liquidaciones, dado que no es posible la rectificación de tiques emitidos donde el destinatario no está identificado al no ser posible el reintegro de las cuotas repercutidas en exceso.»*

Sin embargo, como ya se ha señalado anteriormente, el número 1.º de la letra c) del artículo 14.2 del Real Decreto 520/2005 recoge una redacción distinta de la que figura en el artículo 9.2 del Real Decreto 1163/1990 haciendo referencia ahora a «factura o documento sustitutivo».

No obstante, y hecha esta aclaración, hay que tener en cuenta que en la práctica no será posible la devolución de ingresos indebidos en el IVA cuando la repercusión del impuesto se lleve a cabo a través de tiques, ya que, como hemos visto, el artículo 14 exige que la devolución se haga a la persona que soportó indebidamente el impuesto, y en el caso de repercusión a través de tiques no se va a conocer quién es el destinatario de la operación, ya que esta circunstancia no figura en el artículo 7 del Real Decreto 1496/2003 como contenido de los documentos sustitutos, salvo que fuese la propia persona que recibió el documento sustitutivo, por lo tanto el que soportó la cuota de IVA, el que instase la devolución del ingreso indebido.

*Segundo requisito [art. 14.2 c) 2.º del RD 520/2005]:*

*«Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas.»*

Este segundo requisito establece una novedad normativa importante, ya que el Real Decreto 520/2005 aclara que en el IVA se considerará que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando el repercutidor las haya declarado, independientemente del resultado de la declaración:

*«En los tributos en los que el destinatario de las operaciones que haya soportado la repercusión tenga derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando quien las repercutió las hubiese consignado debidamente en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.»*

A esta cuestión no hacía referencia el artículo 9.2 del Real Decreto 1163/1990.

En consecuencia, para que proceda la devolución del ingreso indebido en el IVA, es necesario, entre otros requisitos, que el que repercute la cuota la haya declarado, esto es, la haya consignado en su autoliquidación como IVA devengado del período. Una vez verificada esta circunstancia, se considera que el sujeto pasivo repercutidor ha ingresado la cuota, siendo indiferente el resultado de la autoliquidación del mismo (a ingresar, a compensar o a devolver).

Así, si un contribuyente repercute y declara una cuota de IVA devengado por importe de 160 u.m. (BI 1.000, al 16%), siendo la repercusión correcta 70 u.m. (BI 1.000, al 7%) y, además, tiene derecho a la deducción de un IVA de 200 u.m., si se cumplen los demás requisitos establecidos en el artículo 14.2 c) del Real Decreto 520/2005, procederá la devolución al repercutido del ingreso indebido por importe de 90 u.m., aunque el sujeto pasivo repercutidor no ingresó cantidad alguna en su autoliquidación (160-200, a compensar 40 u.m.).

En este sentido ya se había pronunciado con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto 520/2005 la Dirección General de Tributos en la contestación a la consulta tributaria n.º 1355/2004, de 23 de junio (NFC019460). En la citada consulta nos encontramos con una entidad (consultante) que efectúa entregas de productos semielaborados de cobre, así como adquisiciones de cátodos de cobre electrolítico. Durante el primer trimestre del año 2004 repercutió el IVA en las entregas de los citados productos cuando no tenía la consideración de sujeto pasivo de dichas operaciones, de acuerdo con lo establecido en el artículo 84.Uno 2.º c) de la LIVA.

La Dirección General de Tributos, en la contestación a la consulta planteada, señala que el presente caso constituye uno de los supuestos de rectificación obligatoria de dichas cuotas, conforme dispone el artículo 89.Uno de la LIVA, por lo que la entidad consultante está obligada a efectuar la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas, aun en el supuesto de que, según se indica en el escrito de consulta, el resultado de las correspondientes declaraciones-liquidaciones mensuales presentadas (Modelo 332) en los tres primeros meses del año 2004, en las que se incluyeron dichas cuotas devengadas, dé un resultado a compensar o a devolver como consecuencia de ser superior el IVA soportado al IVA devengado de cada período de declaración-liquidación.

Tratándose de una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, para llevar a cabo la referida rectificación la entidad consultante podrá optar por cualquiera de los procedimientos establecidos al efecto en el artículo 89 apartado Cinco párrafo tercero de la LIVA y, en particular, por el procedimiento previsto en la letra a) del referido precepto, al haberse efectuado por la entidad consultante un ingreso indebido de las cuotas incorrectamente repercutidas.

Añade la Dirección General de Tributos que en el supuesto de que la entidad opte por el procedimiento previsto en la letra a) del mencionado artículo 89.Cinco párrafo tercero de la LIVA, la solicitud y la tramitación del expediente de la devolución de ingresos indebidos previsto en dicho precepto deberá efectuarse conforme a lo establecido en el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria (norma en vigor en el momento de la consulta). En este caso, la entidad consultante no está obligada a efectuar la rectificación de las declaraciones-liquidaciones presentadas en los tres primeros meses del año 2004, en las que se consignó el IVA devengado objeto de la correspondiente solicitud de devolución de ingresos indebidos, puesto que dichas cuotas quedarán regularizadas con el acto administrativo que dicte el órgano correspondiente con motivo de la resolución del expediente.

Además, la Dirección General de Tributos, adelantando lo que posteriormente se iba a regular en el artículo 14 del Real Decreto 520/2005, señala que la circunstancia de que las cuotas incorrectamente repercutidas objeto de rectificación estén incluidas en las **declaraciones-liquidaciones con resultado a compensar o a devolver no es un impedimento para que la entidad consultante pueda optar por el procedimiento de devolución de ingresos indebidos.**

Nuevamente, esta novedad normativa parece acertada. Pongamos un ejemplo práctico sencillo:

Un sujeto pasivo «A» repercute un IVA por importe de 200 a otro sujeto pasivo «B». Éste, a su vez, repercute un IVA de 160 a un consumidor final «C», aplicando el tipo general en vez del procedente del 7 por 100, que daría lugar a una cuota devengada de 70. Por lo tanto existe una repercusión indebida de 90 (160 – 70).

$$A \rightarrow 200 \rightarrow B \rightarrow 160 \rightarrow C$$

En consecuencia:

A: Autoliquidó e ingresó 200.

B: Resultado de la autoliquidación: – 40.

C: Pagó 160 a B.

Se puede apreciar que existe un ingreso neto para la Hacienda Pública de 160 (200 – 40) que coincide con la cuota de IVA que pagó el consumidor final. Por lo tanto, si bien B no ingresó de forma efectiva la cuota indebidamente repercutida a «C», un análisis global de las diferentes cadenas que añaden valor añadido al producto o servicio en cuestión permite observar la existencia de un ingreso a favor de la Hacienda Pública que incluye el importe indebidamente repercutido al obligado tributario a cuyo favor ha de reconocerse la devolución del ingreso indebido.

Veamos ahora el mismo ejemplo anterior, con la diferencia de que «A» soporta una cuota de IVA de 100 que le repercute otro sujeto pasivo «D», y «B» repercute correctamente otra cuota de IVA a otro consumidor final «E» por importe de 150.

$$D \rightarrow 100 \rightarrow A \rightarrow 200 \rightarrow B \rightarrow 160 \rightarrow C \\ \rightarrow 150 \rightarrow E$$

Con lo cual:

D: Autoliquidó e ingresó 100 (100 – 0).

A: Autoliquidó e ingresó 100 (200 – 100).

B: Autoliquidó e ingresó 110 (310 – 200).

C: Pagó a B 160.

E: Pagó a B 150.

Por lo tanto, volvemos a observar que las cuotas pagadas por los consumidores finales (entre las que se incluyen las 90 pagadas indebidamente por «C» a «B») han sido ingresadas por los diferentes sujetos pasivos en las sucesivas cadenas de producción del bien o servicio, por lo que nuevamente la Hacienda Pública ha percibido la cuota indebidamente repercutida por «B» a «C» (90).

En consecuencia, se observa con estos casos prácticos que por la propia mecánica del IVA, las cuotas indebidamente repercutidas son ingresadas en la Hacienda Pública, aun en el supuesto en el que la autoliquidación del sujeto pasivo que repercutió indebidamente el IVA resultase a devolver, a compensar o a ingresar por importe inferior a la cuota indebidamente repercutida.

No obstante, y respecto a esta misma cuestión hay que hacer referencia a otra problemática que se plantea: los intereses de demora.

¿Debería la Administración liquidar intereses de demora a favor del obligado tributario que soportó indebidamente la repercusión del IVA, en los casos en los que la autoliquidación presentada por el repercutidor hubiese resultado a compensar, a devolver o a ingresar por un importe inferior a la cuota indebidamente repercutida?

El artículo 14.2 c) 2.º del Real Decreto 520/2005 señala expresamente que en los casos en los que la autoliquidación del repercutidor incluya la cuota de IVA indebidamente repercutida, se entenderá efectuado el ingreso, aun en el supuesto en el que no exista un ingreso efectivo por parte del sujeto pasivo repercutidor del importe correspondiente a la cuota indebidamente repercutida, al resultar la autoliquidación a compensar, a devolver, o a ingresar por un importe inferior a la cuota indebidamente repercutida.

Partiendo de esta afirmación, existencia de ingreso, y del carácter indebido del mismo, parece razonable pensar que habría que aplicar el artículo 16 del Real Decreto 520/2005, en virtud del cual la cantidad a devolver como consecuencia de un ingreso indebido estará constituida, entre otras, por el importe del ingreso indebidamente efectuado y el interés de demora vigente a lo largo del período en que resulte exigible, sobre las cantidades indebidamente ingresadas, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite, de acuerdo con lo previsto en el artículo 32.2 de la LGT.

Por su parte, el citado artículo 32.2 de la LGT establece que con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de la citada Ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

La aplicación literal y sucesiva de estos artículos supondría el reconocimiento de intereses de demora a favor del obligado tributario en los casos en los que el resultado de la autoliquidación del repercutidor hubiese sido a compensar, a devolver o a ingresar por un importe inferior a la cuota indebidamente repercutida.

Por otro lado, si se decidiese no reconocer intereses de demora en los supuestos planteados, nos encontraríamos con un tratamiento distinto de los obligados tributarios en función del resultado de la autoliquidación del sujeto pasivo que repercutió indebidamente el IVA, lo cual puede resultar de difícil justificación.

En efecto, si el resultado de la autoliquidación del repercutidor hubiese sido a ingresar por un importe superior al de la cuota de IVA indebidamente repercutida, la Administración ha venido reconociendo intereses de demora a favor del que soportó indebidamente la cuota de IVA, a computar desde la fecha en que el sujeto pasivo repercutidor efectuó el ingreso.

Sin embargo, si el resultado de la autoliquidación del repercutidor hubiese sido a devolver, a compensar, o a ingresar por importe inferior a la cuota de IVA indebidamente repercutida, de no reconocerse intereses de demora a favor del «repercutido» se estaría dando peor tratamiento a estos últimos con la justificación del diferente resultado de la autoliquidación del sujeto pasivo que les repercutió indebidamente la cuota de IVA, justificación que resultaría muy discutible sobre todo

teniendo en cuenta, tal y como se ha podido comprobar, que tanto en unos casos como en otros las cuotas de IVA indebidamente repercutidas son finalmente ingresadas en el Tesoro Público.

Ahora bien, si se considera procedente el abono de intereses de demora por parte de la Administración a favor del obligado tributario que soporta la repercusión en los casos en los que la autoliquidación del repercutidor resulta a compensar, a devolver o a ingresar por importe inferior a la cuota indebidamente repercutida, cabe plantearse una nueva cuestión: ¿desde qué fecha se habrían de computar los intereses de demora a favor del obligado tributario?

Hay que tener en cuenta que en el presente caso no existe un ingreso efectivo o pago material a favor de la Hacienda Pública por parte del repercutidor de la cuota indebida, salvo en el caso de que la autoliquidación del repercutidor hubiese sido a ingresar por un importe inferior a la cuota indebidamente repercutida, por lo que la expresión «*desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido*» resulta de difícil encaje en el supuesto que nos ocupa.

Técnicamente, como se ha podido apreciar en los sencillos ejemplos expuestos anteriormente, el ingreso se puede ir produciendo en distintas cadenas de producción del bien o servicio de que se trate. No obstante, la solución consistente en computar los intereses de demora desde el momento en el que se haya efectuado de forma efectiva el ingreso en la Hacienda Pública podría resultar de muy difícil aplicación práctica y produciría un importante menoscabo de la seguridad jurídica ya que habría que determinar caso por caso cuándo se ha producido el citado ingreso, circunstancia que puede resultar, como se indica, realmente difícil en supuestos en los que participen varios sujetos pasivos del impuesto en la cadena de producción.

Precisamente por ello, se considera como alternativa más plausible computar los intereses de demora desde la fecha de presentación de la autoliquidación de IVA en la que el repercutidor incluyó la cuota indebidamente repercutida.

En este sentido, cabe recordar el artículo 14.2 c) 2.º del Real Decreto 520/2005:

*«En los tributos en los que el destinatario de las operaciones que haya soportado la repercusión tenga derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando quien las repercutió las hubiese consignado debidamente en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.»*

De este precepto se desprenden dos «ficciones»:

- Se entiende que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas.
- Se entiende que han sido ingresadas cuando quien las repercutió las hubiese consignado debidamente en su autoliquidación del tributo.

Entiendo que esta solución sería de fácil aplicación práctica y quizás sería la que mejor se ajuste a lo dispuesto en el precitado artículo 14.2 c) 2.º del Real Decreto 520/2005.

Al hilo de esta alternativa, incluso podría considerarse como fecha de inicio del cómputo de intereses, en el caso de autoliquidaciones presentadas en plazo, no ya la fecha de presentación de la autoliquidación, sino el día siguiente a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación de IVA, ya que, por un lado, los efectos derivados de la autoliquidación presentada se perfeccionan una vez finaliza el plazo de presentación de la misma y, por otro lado, no hay que obviar la posibilidad de que el obligado tributario presente una autoliquidación sustitutiva de la anterior en el citado plazo de presentación de declaración.

*Tercer requisito [art. 14.2 c) 3.º del RD 520/2005].*

*«Que las cuotas indebidamente repercutidas y cuya devolución se solicita no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron o a un tercero.»*

Este requisito no ofrece ninguna novedad en relación con lo que ya disponía el artículo 9 del Real Decreto 1163/1990, por lo que no es necesario un estudio del mismo.

*Cuarto requisito [art. 14.2 c) 4.º del RD 520/2005].*

*«Que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas.»*

De acuerdo con este cuarto requisito, sólo procederá la devolución del ingreso indebido cuando el que soportó indebidamente la repercusión de las cuotas no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

Este requisito introduce una modificación importante respecto a la redacción que figuraba en el artículo 9.2 del Real Decreto 1163/1990.

En efecto, el artículo 9.2 del Real Decreto 1163/1990 disponía: *«No obstante, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, las cuotas repercutidas serán devueltas a la persona o Entidad que haya soportado la repercusión, cuando ésta se haya efectuado mediante factura o documento equivalente y dichas personas o Entidades no hayan deducido el importe de aquellas cuotas en una declaración-liquidación posterior ni hayan obtenido su devolución. En ningún caso procederá la devolución de cuotas repercutidas que hayan sido devueltas o reembolsadas por la Administración tributaria al sujeto pasivo, a quien soportó la repercusión de las mismas o a un tercero.»*

Por lo tanto, el Real Decreto 1163/1990 exigía para devolver el ingreso indebido que la persona que soportó el IVA no hubiese deducido la citada cuota en su autoliquidación. Sin embargo, el Real Decreto 520/2005 cambia la redacción respecto a este requisito y exige que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

En relación con este requisito es importante aclarar que la norma no se está refiriendo al derecho a la deducción de la cuota indebidamente soportada, sino al derecho a la deducción de todas las cuotas soportadas por el obligado tributario, esto es, al porcentaje de deducción de las cuotas de IVA de la persona o entidad que soportó la repercusión indebida, y ello por los siguientes motivos:

Primero, porque cuando el artículo 14 del Real Decreto 520/2005 se quiere referir a las cuotas indebidamente repercutidas o soportadas utiliza siempre el adverbio «indebidamente». Así ocurre, por ejemplo, en los números 2.º y 3.º de la letra c) de este artículo 14. Por el contrario, en el número 4.º de la letra c) se dice «cuotas soportadas», en vez de «cuotas indebidamente soportadas».

Segundo, porque interpretar que el número 4.º de la letra c) del artículo 14.2 del Real Decreto 520/2005 se está refiriendo a las cuotas indebidamente soportadas carece de sentido ya que una cuota de IVA indebidamente repercutida nunca sería deducible para el que la soporta de acuerdo con el artículo 94.Tres de la LIVA, por lo que el requisito señalado en este número 4.º de la letra c) del artículo 14.2 del Real Decreto 520/2005 quedaría vacío de contenido.

A mayor abundamiento, este mismo número 4.º se refiere a continuación al supuesto en el que el derecho a la deducción fuese parcial, lo cual confirma la interpretación señalada, ya que si se estuviese refiriendo a las cuotas indebidamente soportadas, la deducción de estas cuotas nunca sería parcial. Únicamente se puede estar refiriendo la norma al derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el obligado tributario en general, no a las indebidamente soportadas en particular.

Así, un sujeto pasivo del IVA que únicamente efectuase operaciones que generan derecho a la deducción habría tenido pleno derecho a la deducción de las cuotas soportadas, por lo que no podría obtener la devolución del ingreso indebido al incumplir el requisito establecido en el número 4.º de la letra c) del artículo 14.2 del Real Decreto 520/2005. La fundamentación de este cambio normativo obedece al hecho de que, al haber tenido derecho a la deducción de las cuotas soportadas, el obligado tributario que soportó la repercusión del impuesto pudo deducirse las cuotas indebidamente soportadas, por lo que el efecto fiscal es neutro, al compensarse el ingreso indebido en la Hacienda Pública con la deducción de la cuota indebidamente soportada.

Esta modificación normativa supone en la práctica una agilización en la tramitación y resolución de las solicitudes, ya que, respecto a este requisito, la Administración únicamente tiene que analizar si el obligado tributario que soportó la repercusión tuvo o no derecho a la deducción de las cuotas soportadas, con independencia de si se ha producido o no la deducción efectiva de la cuota de IVA indebidamente soportada.

Por el contrario, conforme al artículo 9.2 del Real Decreto 1163/1990, la Administración tenía que comprobar que el obligado tributario que soportó la repercusión no hubiese deducido la cuota de IVA indebidamente soportada, comprobación que podía resultar compleja sobre todo teniendo en cuenta la posibilidad de que la misma se hubiese practicado en autoliquidaciones presentadas en periodos de liquidación posteriores al periodo en el que se soportó la repercusión.

En definitiva, el requisito establecido en el número 4.º de la letra c) del artículo 14.2 del Real Decreto 520/2005 exige que el obligado tributario que hubiese soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas, lo cual ocurriría en el caso de consumidores finales o sujetos pasivos con porcentaje de deducción del 0 por 100. En el caso de deducción parcial, por ejemplo cuando fuese de aplicación la regla de prorrata en su modalidad general, únicamente procedería la devolución del ingreso indebido por la parte no deducible, debido al mismo motivo señalado anteriormente.

*A sensu contrario*, cuando el obligado tributario que hubiese soportado la repercusión tuviese pleno derecho a la deducción de las cuotas soportadas, no podrá obtener la devolución del ingreso indebido, por lo que en estos casos únicamente procedería aplicar el procedimiento establecido en el artículo 89.Cinco párrafo tercero b) de la LIVA para llevar a cabo la rectificación de las cuotas

repercutidas. Esta misma idea también es aplicable en el caso de que el obligado tributario que haya soportado la repercusión tuviese derecho a la deducción parcial de las cuotas soportadas, respecto a la parte que hubiese sido deducible, circunstancia que, como se ha indicado, puede producirse en el caso de que hubiese sido de aplicación la regla de prorrata en su modalidad general.

No obstante lo anterior, y en relación con este requisito del número 4.º de la letra c) del artículo 14.2 del Real Decreto 520/2005, hay que advertir que, en la práctica, nos podemos encontrar con determinados supuestos de difícil solución a tenor de lo dispuesto en el citado precepto. Veamos algunos de estos supuestos:

- *Devolución de ingresos indebidos en el IVA tras haber mediado un procedimiento de comprobación.*

Concretamente, me estoy refiriendo a aquellos sujetos pasivos del IVA con pleno derecho a la deducción de las cuotas soportadas que hubiesen sido objeto de un procedimiento de comprobación (procedimiento de inspección o de comprobación limitada) en virtud del cual no se hubiese admitido la deducción de la cuota de IVA indebidamente soportada y se hubiese practicado la correspondiente liquidación tributaria. Si la actuación administrativa se quedase ahí, lo normal es que el obligado tributario al que se refiere la liquidación solicite la devolución del ingreso indebido mediante el procedimiento de rectificación de la autoliquidación del repercutidor.

En estos casos, la Dirección General de Tributos, en la contestación a la consulta número 252/2003, de 21 de febrero (NFC017320), ha señalado que *«el repercutido dedujo la cuota soportada en la entrega por lo que en principio no resultaría aplicable lo previsto en el apartado 2 del artículo 9 del Real Decreto 1163/1990. No obstante la regularización de la situación tributaria del comprador llevada a cabo por la inspección de los tributos determina la no deducibilidad de dichas cuotas y, por tanto, el ingreso de las mismas. Por tanto, una vez que la liquidación derivada del acta sea firme y se haya efectuado el ingreso de la deuda tributaria, podrán considerarse cumplidos los requisitos del citado precepto y será el sujeto pasivo vendedor el que, en virtud de lo establecido en el artículo 8 del Real Decreto 1163/1990, pueda solicitar la devolución, previa impugnación de su autoliquidación al considerar que ésta ha dado lugar a un ingreso indebido.»*

De la doctrina de la Dirección General de Tributos se desprende que, en el caso de repercusión indebida del IVA y que mediante un procedimiento de comprobación la Administración hubiese practicado liquidación no admitiendo la deducción del IVA indebidamente soportado, se podría pedir la devolución del ingreso indebido siempre que la liquidación fuese firme, se hubiese ingresado la deuda contenida en la liquidación tributaria y se cumplan los demás requisitos establecidos en el artículo 9 del Real Decreto 1163/1990.

Respecto a esta postura administrativa, hay que tener en cuenta que se estableció con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto 520/2005, por lo tanto, su fundamentación radica en el artículo 9 del Real Decreto 1163/1990, el cual, como ya se ha advertido, exigía un requisito distinto para proceder a la devolución del ingreso indebido (no deducción de la cuota de IVA indebidamente soportada) que el que contiene el actual número 4.º de la letra c) del artículo 14.2 del Real Decreto 520/2005.

En efecto, hay que reiterar que el número 4.º de la letra c) del artículo 14.2 del Real Decreto 520/2005 exige para obtener la devolución del ingreso indebido que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

Al relacionar este requisito con el supuesto que nos ocupa, esto es, el caso en el que la Administración practicase una liquidación en resolución de un procedimiento de comprobación minorando el IVA deducible en el importe correspondiente a la cuota indebidamente soportada respecto a un sujeto pasivo con pleno derecho a la deducción de las cuotas soportadas, cabrían dos alternativas:

Una primera, basada en una interpretación literal de la norma, supondría no admitir la devolución del ingreso indebido en la medida en que el artículo 14.2 c) 4.º del Real Decreto 520/2005 exige, sin distinción de casos, que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas, con independencia de que se haya deducido o no la cuota indebidamente soportada. En el supuesto planteado, se parte de la hipótesis de que el obligado tributario que soportó la repercusión y que ha sido objeto del procedimiento de comprobación tuvo derecho a la deducción de las cuotas soportadas al tener un porcentaje de deducción del 100 por 100. Esto significaría que, en estos casos, el sujeto pasivo que ha soportado indebidamente la cuota de IVA únicamente podría hacer valer su derecho mediante el procedimiento previsto en la letra b) del artículo 89.Cinco párrafo tercero de la LIVA.

Sin embargo, cabría una segunda interpretación distinta a la anterior: el artículo 14.2 c) 4.º del Real Decreto 520/2005 exige para proceder a la devolución del ingreso indebido que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas, bajo la consideración de que las cuotas indebidamente soportadas han sido deducidas por el repercutido o han podido serlo como consecuencia del pleno derecho a la deducción de las cuotas soportadas de que disfruta el obligado tributario que las soporta. Precisamente por ello, cuando se presentase una solicitud de rectificación de autoliquidación pretendiendo la devolución del ingreso indebido sin haberse regularizado previamente esta situación por la Administración, ésta debería desestimar la solicitud al comprobar que el obligado tributario que haya soportado la repercusión tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin necesidad de verificar la efectiva deducción de las cuotas.

Sin embargo, de acuerdo con esta segunda interpretación, este presupuesto quebraría en el caso de haber mediado un procedimiento de comprobación en virtud del cual la Administración no hubiese admitido como deducible el IVA indebidamente soportado en virtud del artículo 94.Tres de la LIVA. En este caso, si la interpretación que se hace del artículo 14.2 c) 4.º del Real Decreto 520/2005 consiste en no proceder a la devolución del ingreso indebido cuando el obligado tributario que hubiese soportado la repercusión no hubiese tenido derecho a la deducción de las cuotas soportadas, ya que dicho obligado tributario pudo deducirse la cuota de IVA, hay que tener en cuenta que es la propia Administración la que no permite la deducción de la citada cuota, por lo que, conforme a esta interpretación espiritual o finalista del artículo 14.2 c) 4.º del Real Decreto 520/2005, ya no se cumpliría el presupuesto previsto en el número 4.º del precitado precepto.

En definitiva, de acuerdo con esta segunda alternativa, la solución jurídica a estos supuestos sería la misma que la establecida por la Dirección General de Tributos, reiterando que la misma es anterior a la entrada en vigor del Real Decreto 520/2005, consistente en proceder a la devolución del ingreso indebido siempre que la liquidación practicada por la Administración fuese firme, se hubiese ingresado la deuda tributaria liquidada, y se cumpliesen los demás requisitos exigidos por la normativa.

La cuestión planteada, pues, queda abierta a la espera de que la Dirección General de Tributos confirme el criterio anterior o lo modifique a la luz del número 4.º de la letra c) del artículo 14.2 del Real Decreto 520/2005.

- *Devolución de ingresos indebidos en el caso de que el repercutidor no fuese sujeto pasivo del IVA.*

Así ocurriría, por ejemplo, cuando una persona o entidad repercute el IVA correspondiente en una operación, y posteriormente la Inspección de Hacienda considera que dicha persona o entidad no es empresario o profesional, por lo que no permite la deducción del IVA soportado por el destinatario de la operación al tratarse de una repercusión indebida del impuesto.

En el caso de que el destinatario de la operación fuese un consumidor final o un sujeto pasivo con porcentaje de deducción del 0 por 100, se podría proceder a la devolución del ingreso indebido ya que se cumpliría el requisito establecido en el número 4.º del artículo 14.2 c) del Real Decreto 520/2005, siempre y cuando se cumpliesen los demás requisitos señalados en la norma.

El problema se va a plantear cuando el destinatario de la operación fuese un sujeto pasivo del impuesto con derecho a la deducción de las cuotas soportadas y hubiese sido objeto de un procedimiento de comprobación en virtud del cual no se hubiese admitido la deducción de la cuota de IVA indebidamente soportada y se hubiese practicado la correspondiente liquidación tributaria, al haberse repercutido la misma por una persona o entidad que no fuese empresario o profesional y por tanto no fuese sujeto pasivo del IVA.

Un primer análisis de esta cuestión podría hacer pensar que, en el supuesto planteado, no cabría la devolución del ingreso indebido en la medida en que se incumpliría uno de los requisitos exigidos por el artículo 14.2 c) del Real Decreto 520/2005. En particular, el número 4.º de la letra c) del artículo 14.2 del Real Decreto 520/2005 exige para proceder a la devolución del ingreso indebido que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. Tal y como se ha señalado, en el caso que nos ocupa, la persona que soporta la cuota de IVA es sujeto pasivo del impuesto con total derecho a la deducción, por lo que incumpliría este requisito.

La afirmación señalada en el párrafo anterior supondría que la persona o entidad que soportó indebidamente la cuota de IVA no podría obtener la devolución del ingreso indebidamente efectuado en la Hacienda Pública a través del procedimiento al que se refiere el artículo 89.Cinco párrafo tercero a) de la LIVA. Ahora bien, tampoco podría utilizarse el procedimiento previsto en la letra b) del mencionado artículo 89.Cinco párrafo tercero de la LIVA, ya que quien no es sujeto pasivo del IVA por no ser empresario o profesional (el repercutidor) no puede presentar una declaración-liquidación de IVA regularizando el IVA indebidamente repercutido, ni tampoco podría emitir factura rectificativa.

De acuerdo con el planteamiento señalado anteriormente, se observa que el ordenamiento jurídico no otorgaría a la persona o entidad que soportó indebidamente el IVA de medios para obtener la devolución de lo indebidamente pagado por este concepto.

No obstante lo anterior, se podría considerar que ésta no es la intención del legislador, ya que cuando el artículo 14.2 c) 4.º del Real Decreto 520/2005 exige el cumplimiento de este requisito para que se pueda obtener la devolución del ingreso indebido, lo hace bajo la premisa de que de no cumplirse, el interesado pudo haberse deducido la cuota de IVA y pueda hacer valer su derecho mediante el procedimiento regulado en la letra b) del artículo 89.Cinco párrafo tercero de la LIVA.

En definitiva, haciendo una interpretación lógica de los preceptos señalados se podría entender que el requisito recogido en el número 4.º del artículo 14.2 c) del Real Decreto 520/2005 sería

de aplicación no sólo cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades, sino también cuando el interesado pueda obtener la restitución del ingreso indebido mediante el procedimiento establecido en la letra b) del artículo 89.Cinco párrafo tercero de la LIVA, y cuando el interesado pudiese haberse deducido el IVA indebidamente soportado en la autoliquidación de IVA correspondiente, de tal forma que ninguna de las dos circunstancias ocurriría en el caso ahora analizado.

En efecto, ya se ha señalado que en el caso de que el repercutidor no fuese sujeto pasivo del impuesto por no ser empresario o profesional, el procedimiento previsto en la letra b) del artículo 89.Cinco párrafo tercero de la LIVA resulta improcedente. Y por otro lado, el obligado tributario que soportó la repercusión tampoco se ha podido deducir el IVA tras la actuación de la Administración tributaria.

En relación con la argumentación expuesta, no hay que olvidar que las normas se deben interpretar con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil, tal y como ordena el artículo 12 de la LGT. Por su parte, el artículo 3.1 del Código Civil preceptúa que las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, *atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas*.

De acuerdo con esta interpretación teleológica de los artículos 89.Cinco párrafo tercero de la LIVA y 14.2 c) 4.º del Real Decreto 520/2005, se podría afirmar que el caso que nos ocupa no se subsume en el citado artículo 14.2 c) 4.º del Real Decreto 520/2005.

Partiendo de la afirmación de que al presente supuesto no le sería de aplicación el número 4.º de la letra c) del artículo 14.2 del Real Decreto 520/2005, y de acuerdo con la doctrina de la Dirección General de Tributos y la restante normativa a aplicar, se podrían efectuar las siguientes conclusiones:

En el caso de que un sujeto pasivo del impuesto con pleno derecho a la deducción de las cuotas soportadas hubiese soportado la repercusión indebida del IVA por quien no es empresario o profesional, y con posterioridad la Administración hubiese practicado liquidación en resolución de un procedimiento de comprobación no admitiendo la deducción de la cuota soportada al haber sido repercutida por quien no es empresario o profesional, el sujeto pasivo que soportó indebidamente la repercusión podría solicitar la devolución del ingreso indebido al amparo de la letra c) del artículo 14.1 del Real Decreto 520/2005, mediante el procedimiento de rectificación de la autoliquidación presentada por quien no era empresario o profesional.

No obstante, de acuerdo con la doctrina de la Dirección General de Tributos, sólo procedería reconocer el derecho a la devolución del ingreso indebido cuando la liquidación resultante de la comprobación fuese firme, se hubiese satisfecho la deuda resultante de la citada liquidación, y se hubiese verificado la declaración de la cuota de IVA indebidamente repercutida en la autoliquidación presentada por el repercutidor con el fin de comprobar que la cuota indebidamente repercutida ha sido ingresada.

Una vez verificados estos extremos, se podría proceder, en su caso, a la devolución del ingreso indebido a quien soportó indebidamente la cuota de IVA, conforme a la letra c) del artículo 14.2 del Real Decreto 520/2005 en la parte que no se refiere al requisito exigido en el número 4.º, parte que precisamente señala que tiene derecho a la devolución del ingreso indebido la persona

o entidad que haya soportado la repercusión cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos.

• *Devolución de ingresos indebidos en el caso de que el repercutidor fuese sujeto pasivo del IVA en el momento de la repercusión, pero ya no lo sea en el momento en el que haya que rectificar la cuota indebidamente repercutida.*

En estos casos, cuando el obligado tributario que soportó la repercusión del impuesto no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas, si se cumpliesen los demás requisitos establecidos en el artículo 14.2 c) del Real Decreto 520/2005, procedería la devolución del ingreso indebido a dicho obligado tributario.

El problema se va a plantear de nuevo en el caso de que la persona o entidad que soportó la repercusión del IVA fuese un sujeto pasivo con derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

En el caso de que un sujeto pasivo del impuesto hubiese efectuado improcedentemente la repercusión de una cuota de IVA a otro sujeto pasivo con derecho a la deducción de las cuotas soportadas, no cabría la devolución del ingreso indebido en la medida en que se incumpliría uno de los requisitos exigidos por el artículo 14.2 c) del Real Decreto 520/2005, concretamente, el establecido en el número 4.º.

Llegados a este punto cabe plantearse la cuestión de si cabría la posibilidad de aplicar a este supuesto el procedimiento de la letra b) del artículo 89.Cinco párrafo tercero de la LIVA.

En el supuesto planteado se parte de la hipótesis de que el repercutidor deja de ser sujeto pasivo del impuesto, de tal forma que ya no lo sería en el momento en el que tendría que rectificar la cuota repercutida mediante el procedimiento previsto en la letra b) del artículo 89.Cinco párrafo tercero de la LIVA, el cual consiste, como ya se ha visto, en regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en el que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación, estando obligado el sujeto pasivo a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

Ante esta situación, cabrían dos posibles interpretaciones:

- Considerar que no cabe llevar a cabo la posibilidad recogida en la letra b) del artículo 89.Cinco párrafo tercero de la LIVA, ya que al no ser ya sujeto pasivo la persona o entidad que repercutió la cuota no puede efectuar la regularización de la letra b) del artículo 89.Cinco párrafo tercero de la LIVA. Por lo tanto, de acuerdo con esta interpretación, el sujeto pasivo que soporta indebidamente una cuota de IVA no podría resarcirse del pago indebidamente efectuado al repercutidor a través de ninguno de los dos procedimientos contemplados por el legislador en el artículo 89.Cinco párrafo tercero de la LIVA.
- Considerar que el repercutidor y la persona o entidad que soporta indebidamente la cuota de IVA sí pueden utilizar el procedimiento previsto en la letra b) del artículo 89.Cinco párrafo tercero de la LIVA.

Me inclinaría por esta segunda interpretación de acuerdo con las siguientes consideraciones:

El hecho de que una persona o entidad deje de ser sujeto pasivo del IVA puede obedecer a diferentes causas, como por ejemplo cese en la actividad, extinción de la personalidad jurídica o de la entidad, o por fallecimiento en el caso de personas físicas.

Sin embargo, hay que subrayar que el hecho de que una persona o entidad aparentemente se hubiese extinguido, en el caso de sociedades mercantiles mediante la cancelación de los asientos registrales, o hubiese cesado en la actividad, no le imposibilitaría efectuar la regularización a que se refiere la letra b) del artículo 89.Cinco párrafo tercero de la LIVA, ya que, tal y como ha señalado la Dirección General de los Registros y del Notariado en la resolución de 13 de mayo de 1992, aun después de la cancelación, persiste todavía la entidad como centro residual de imputación en tanto no se agoten totalmente las relaciones jurídicas de que la sociedad es titular.

En este mismo sentido, la sentencia de 20 de mayo de 2004 de la Audiencia Nacional (NFJ018748) señala: *«Por otra parte la cancelación registral no implica per se la extinción de la personalidad jurídica. Así lo ha declarado la Dirección General de los Registros y del Notariado que señala en su resolución de 13 de mayo de 1992 "aun después de la cancelación persiste todavía la sociedad como centro residual de imputación en tanto no se agoten totalmente las relaciones jurídicas de que la sociedad es titular" y la posterior de 11 de diciembre de 1996 "la cancelación de los asientos registrales de una sociedad es una mera fórmula de mecánica registral que tiene por objetivo consignar una determinada vicisitud de la sociedad (en el caso debatido, que ésta se haya disuelto de pleno derecho), pero que no implica la efectiva extinción de su personalidad jurídica, la cual no se produce hasta el agotamiento de todas las relaciones jurídicas que la sociedad entablara"».*

Por lo tanto, aun en el supuesto en el que una persona o entidad no fuese sujeto pasivo del IVA en el momento en el que se pretendiese la regularización a la que se refiere la letra b) del artículo 89.Cinco párrafo tercero de la LIVA, por estar aparentemente extinguida al haber efectuado todas las actuaciones formales y materiales necesarias para su extinción, se podría entender que todavía subsiste como «centro residual de imputación» por lo que podría presentar la declaración-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en los posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en el que debió efectuarse la mencionada rectificación, reintegrando al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso, en la medida en que se podría entender que la sociedad o entidad no cumplió por completo y definitivamente todas sus obligaciones.

Esta misma idea sería igualmente aplicable en el supuesto en el que el sujeto pasivo hubiese cesado en la actividad, ya que el cese de la actividad por sí sola, no puede suponer un obstáculo o impedimento en el cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de la normativa del IVA que pudiesen estar pendientes, entre las cuales se debe considerar la obligación de rectificar las cuotas del IVA indebidamente repercutidas, deber recogido expresamente en el artículo 89 de la LIVA.

Llegados a este punto se plantea una nueva cuestión ya que habrá que determinar quién debería efectuar en el caso que nos ocupa la regularización a la que se refiere la letra b) del párrafo tercero del artículo 89.Cinco de la LIVA.

En el caso de sujetos pasivos personas físicas que hubiesen cesado en la actividad por fallecimiento, se considera que la regularización de la letra b) del párrafo tercero del artículo 89.Cinco de la LIVA debería efectuarla el representante de la herencia yacente, en el caso de que la herencia se encontrase yacente, o los herederos y los legatarios de parte alicuota, en el caso de que se hubiese aceptado y adjudicado la herencia, al amparo de lo establecido en el artículo 39 de la LGT.

En el caso de sociedades o entidades aparentemente extinguidas, habría que diferenciar:

- En los supuestos de extinción o disolución sin liquidación de sociedades mercantiles, incluyendo la cesión global del activo y del pasivo, la regularización de la letra b) del párrafo tercero del artículo 89.Cinco de la LIVA correspondería a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación, conforme al apartado 3 del artículo 40 de la LGT.
- En los supuestos de extinción o disolución con liquidación de sociedades y entidades con personalidad jurídica la regularización de la letra b) del párrafo tercero del artículo 89.Cinco de la LIVA correspondería a los socios, partícipes o cotitulares de las mismas, de acuerdo con el apartado 1 del artículo 40 de la LGT.
- En los supuestos de extinción o disolución de entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la LGT, la regularización de la letra b) del párrafo tercero del artículo 89.Cinco de la LIVA correspondería a los partícipes o cotitulares de dichas entidades, en virtud del apartado 4 del artículo 40 de la LGT.

Sin perjuicio de lo señalado anteriormente, habría que matizar para estos casos que, en el supuesto en el que hubiese mediado un procedimiento de comprobación en virtud del cual no se hubiese admitido la deducción de la cuota de IVA indebidamente soportada y se hubiese practicado la correspondiente liquidación tributaria, habría que tener en cuenta las mismas consideraciones que se han efectuado anteriormente al analizar estos supuestos. Es decir:

- Si el repercutidor fuese sujeto pasivo del IVA en el momento de la repercusión, pero ya no fuese en el momento de rectificación de la cuota indebidamente repercutida, y esta cuota hubiese sido soportada por un sujeto pasivo del impuesto con pleno derecho a la deducción de las cuotas soportadas, se incumpliría el requisito establecido en el número 4.º de la letra c) del artículo 14.2 del Real Decreto 520/2005, de tal forma que el repercutido pudo haberse deducido dichas cuotas, por lo que no procedería la devolución del ingreso indevido por parte de la Administración. El único procedimiento para rectificar las cuotas de IVA indebidamente repercutidas sería el previsto en la letra b) del párrafo tercero del artículo 89.Cinco de la LIVA.
- Si el repercutidor fuese sujeto pasivo del IVA en el momento de la repercusión, pero ya no fuese en el momento de rectificación de la cuota de IVA indebidamente repercutida, esta cuota hubiese sido soportada por un sujeto pasivo del impuesto con pleno derecho a la deducción de las cuotas soportadas, y este sujeto pasivo hubiese sido objeto de un procedimiento de comprobación en virtud del cual no se hubiese admitido la deducción de la cuota de IVA indebidamente soportada, los interesados podrían rectificar las cuotas indebidamente repercutidas mediante el procedimiento previsto en la letra b) del artículo 89.Cinco párrafo tercero de la LIVA. En cuanto al procedimiento previsto en la letra a) del artículo 89.Cinco párrafo tercero de la LIVA, la solución jurídica dependerá de la interpretación que se dé al número 4.º del artículo 14.2 c) del Real Decreto 520/2005, cuestión a la que ya me he referido anteriormente.

- *Devolución de ingresos indebidos y la prorrata en el IVA.*

En el caso de que se solicitase la devolución de un ingreso indevido en el IVA y el obligado tributario que soportó la repercusión aplicase la regla de prorrata en su modalidad general, pueden producirse diferentes situaciones, a saber:

En el año anterior, año «n – 1», el sujeto pasivo efectuó operaciones que generaron derecho a la deducción junto con otras que no habilitaban para el ejercicio del citado derecho. En consecuencia, durante el año en que se soporta la repercusión indebida, año «n», el sujeto pasivo aplicó la regla de prorrata general (suponemos que no optó por la prorrata especial y que ésta no era obligatoria), siendo el porcentaje de deducción provisional del año «n» el porcentaje de deducción definitivo del año «n – 1». Suponiendo además que el sujeto pasivo adquirió el bien o servicio en virtud del cual se produjo la repercusión indebida del impuesto en el primer período de liquidación del año «n», cabe plantearse la cuestión de si procede o no la devolución del ingreso indebido en estos casos.

A mi entender, la respuesta que se dé va a depender del porcentaje de deducción definitivo del año «n».

En efecto, si en el año «n» el sujeto pasivo efectuase de nuevo operaciones que generaron derecho a la deducción junto con otras que no habilitaban para el ejercicio del citado derecho, sería de aplicación nuevamente en este año «n» la regla de prorrata en su modalidad general (de nuevo suponemos que no optó por la prorrata especial y que ésta no era obligatoria), por lo que, si bien el sujeto pasivo se dedujo inicialmente de la cuota de IVA indebidamente soportada el importe resultante de aplicar a la citada cuota el porcentaje de deducción provisional del año «n» (definitivo del año «n – 1»), finalmente la deducción parcial significó deducirse en función del porcentaje de deducción definitivo del año «n», conforme al artículo 105.Cuatro de la LIVA.

En este sentido, el artículo 14.2 c) 4.º del Real Decreto 520/2005 señala que en el caso de que el derecho a la deducción fuera parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiese resultado deducible, y de acuerdo con la mecánica del impuesto, en particular, el citado artículo 105.Cuatro de la LIVA, el importe que no resultó deducible fue el que derivó de la aplicación del porcentaje de deducción definitivo del año «n», por lo que sólo se procedería a la devolución del mencionado importe.

Por el contrario, en el caso de que en el año «n» el sujeto pasivo hubiese efectuado exclusivamente operaciones que generasen derecho a la deducción, si bien se dedujo inicialmente de la cuota de IVA indebidamente soportada el importe resultante de aplicar a la citada cuota el porcentaje de deducción provisional del año «n» (porcentaje de deducción definitivo del año «n – 1»), finalmente el citado sujeto pasivo se pudo deducir íntegramente la cuota de IVA indebidamente soportada mediante la regularización a la que se refiere el artículo 105.Cuatro de la LIVA.

En consecuencia, entiendo que en estos casos no procedería la devolución del ingreso indebido en la medida en que se incumpliría el requisito establecido en el número 4.º de la letra c) del artículo 14.2 del Real Decreto 520/2005, ya que el obligado tributario que soportó la repercusión tuvo derecho a la deducción de las cuotas soportadas, manifestándose este pleno derecho a la deducción no ya en el período de liquidación en el que soportó la repercusión, sino en el último período de liquidación del año en virtud de la regularización prevista en el artículo 105.Cuatro de la LIVA. Evidentemente, en estos casos de improcedencia de la devolución del ingreso indebido, el obligado tributario que soportó la repercusión indebida no resulta perjudicado en la medida en que se ha deducido íntegramente la cuota soportada, por lo que el efecto fiscal es neutro al compensarse el ingreso indebido con la deducción de la citada cuota.

Otro supuesto distinto sería aquel en el cual en el año «n – 1» el sujeto pasivo hubiese efectuado exclusivamente operaciones que generaron derecho a la deducción. Sin embargo, en el año «n» el sujeto pasivo efectuó operaciones que generaron derecho a la deducción junto con otras que

no habilitaban para el ejercicio del citado derecho, por lo que en el último período de liquidación aplicó la regla de prorrata general (suponemos que no optó por la prorrata especial y que ésta no era obligatoria), y en particular efectuó la regularización a la que se refiere el artículo 105.Cuatro de la LIVA. Suponiendo además que el sujeto pasivo adquirió el bien o servicio en virtud del cual se produjo la repercusión indebida del impuesto en el primer período de liquidación del año «n», cabe plantearse la cuestión de si procede o no la devolución del ingreso indebido en estos casos.

En el supuesto planteado, si bien en la declaración-liquidación correspondiente al período en el que el sujeto pasivo soportó la repercusión indebida del impuesto se dedujo íntegramente la cuota de IVA indebidamente soportada, finalmente y por aplicación del artículo 105.Cuatro de la LIVA, únicamente se dedujo el porcentaje de deducción resultante de la prorrata general, por lo que estaríamos ante un supuesto de deducción parcial, lo que significa que sólo resultaría procedente devolver el ingreso indebido correspondiente a la parte no deducible, tal y como preceptúa el artículo 14.2 c) 4.º del Real Decreto 520/2005.

## V. CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto en los apartados anteriores se podrían destacar las siguientes conclusiones relativas a la devolución de ingresos indebidos en el IVA de acuerdo con el Real Decreto 520/2005:

1. Pueden solicitar la devolución de ingresos indebidos tanto el que repercutió como el que soportó indebidamente la cuota de IVA.
2. Sólo puede obtener la devolución del ingreso indebido la persona que soportó indebidamente la cuota de IVA, siempre que cumpla los requisitos establecidos en la letra c) del artículo 14.2 del Real Decreto 520/2005.
3. En particular, se considera que existe «ingreso» de la cuota por parte del que repercutió cuando éste consigne el IVA devengado en cuestión en su autoliquidación, con independencia del resultado de la autoliquidación (ya sea a ingresar, a compensar o a devolver). Además, ahora se exige que el obligado tributario que soportó la cuota de IVA no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas o, siendo parcial este derecho, únicamente procedería reconocer el ingreso indebido respecto a la parte no deducible.
4. No procedería la estimación de una solicitud de devolución de ingresos indebidos en el caso de modificación de la base imponible (art. 80 de la LIVA) ya que en estos casos el ingreso efectuado por el que repercutió la cuota de IVA fue «debido». El procedimiento que deben seguir los obligados tributarios para estos casos es el regulado en la letra b) del párrafo tercero del artículo 89.Cinco de la LIVA.