

BUSCADOR**Resultados**

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

Nº de consulta	V0297-20
Órgano	SG de Impuestos sobre el Consumo
Fecha salida	07/02/2020
Normativa	Ley 37/1992 art. Arts- 89 RIVA RD 1624/1992 art. Art- 24-quater-5
Descripción de hechos	La consultante es una entidad mercantil que ha realizado una ejecución de obra para una Sociedad Anónima Cotizada de Inversión Inmobiliaria (SOCIMI) que tiene por actividad principal la adquisición y promoción de inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento. La consultante repercutió el Impuesto sobre el Valor Añadido a dicha operación siendo de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.
Cuestión planteada	Procedimiento para efectuar la rectificación de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido.
Contestación completa	1.- En el escrito de consulta no se cuestiona si es o no de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo a la operación descrita, hipótesis de la que se parte, sino si la rectificación de las cuotas repercutidas por el consultante puede realizarse por cualquiera de las dos alternativas previstas en el artículo 89, apartado cinco, tercer párrafo, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre). En este sentido, en relación con la rectificación las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido repercutidas en factura por el consultante, derivadas de las ejecuciones de obra por no haberse aplicado el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, resultará de aplicación lo dispuesto por el artículo 89 de la Ley 37/1992, que establece lo siguiente: “Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible. La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80. (...) Cuatro. La rectificación de las cuotas impositivas repercutidas deberá documentarse en la forma que reglamentariamente se establezca. Cinco. (...) Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes: a) Iniciar ante la Administración Tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo. b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el

momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

(...).

La forma de efectuar la rectificación de la repercusión indebida será mediante la emisión de una factura rectificativa en la forma prevista en el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre).

Por otra parte, este Centro directivo tiene reconocido que, con carácter general, en los supuestos en que se ha repercutido cuotas del Impuesto cuando, sin embargo, procedía aplicar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, se deberá proceder a la rectificación de la repercusión efectuada y se podrá optar por cualquiera de los procedimientos establecidos a tal efecto en el artículo 89 de la Ley del Impuesto. Así se establece expresamente en la contestación vinculante de 27 de mayo de 2013, consulta V1729-13 y se deduce, igualmente, de la más reciente, contestación vinculante de 4 de julio de 2019, consulta V1660-19.

2.- Por otra parte, el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC, en adelante) ha establecido los criterios que determinan la naturaleza de las devoluciones tributarias y el distinto tratamiento de los ingresos indebidos y de las devoluciones por modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido. De esta forma, el TEAC, por todas, en su Resolución de fecha 17 de marzo de 2016 (REC. 03868/2013), ante un supuesto de resolución de una compraventa, estableció lo siguiente:

“Tras sentencia del Tribunal Supremo en la que se confirma la resolución de un contrato de compraventa, la entidad interesada solicita la rectificación de la autoliquidación y la Administración la deniega por considerar que ha prescrito el derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos (4 años desde la fecha límite de la autoliquidación).

No puede ser así en cuanto el derecho a la rectificación surge con la circunstancia que determina la modificación de la base imponible, sin que pueda considerarse que el plazo de rectificación en los casos del artículo surja desde el momento del devengo inicial de la operación que posteriormente se modifica. La minoración de las cuotas repercutidas no da lugar a un ingreso indebido (no tiene esa consideración) cuando procede de una modificación sobrevenida de la base imponible (resolución de contrato en este caso).

La devolución procedente es la derivada de la normativa del tributo, no de un ingreso indebido.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS:

“(...

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

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

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

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

(...)

Asimismo este TEAC ha reconocido con anterioridad la procedencia de la devolución como ingresos indebidos respecto de cuotas repercutidas improcedentemente si bien, conforme dispone el apartado c) del artículo 14 del RGRVA, el sujeto legitimado para obtener su importe debe ser el destinatario de la operación que ha soportado la repercusión, cuando concurran los requisitos establecidos en dicho apartado. Así es cuando se ha repercutido improcedentemente por incumplimiento de una norma comunitaria, de acuerdo además con los principios establecidos por la jurisprudencia comunitaria, entre otras en la sentencia de 14 de enero de 1997, asuntos acumulados 192/95 a 218/95. Y también lo ha señalado el Tribunal Supremo (TS), entre otras, en las sentencias de 7 de febrero de 2007 (recurso 5605/2001) y de 20 de febrero de 2007 (recurso 7008/2001). En

todos estos casos nos encontramos ante cuotas indebidamente repercutidas, bien porque no se debieron repercutir bien porque debió hacerse por un importe inferior.

(...)

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

(...).

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

(...)

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

Al no tratarse de un ingreso indebido, la rectificación de las cuotas repercutidas sólo puede hacerse en la forma prevista en el apartado b) del artículo 89.Cinco de la LIVA, esto es, regularizarlo en la declaración-liquidación del periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la rectificación.”.

(...).”.

Por tanto, no se habrá producido un ingreso indebido cuando la repercusión fue debida porque la operación fue efectivamente realizada y el sujeto pasivo aplicó correctamente las normas vigentes en el momento del devengo de la operación. En particular, cuando la posterior modificación de la base imponible como consecuencia de la concurrencia de una circunstancia sobrevenida posteriormente al devengo que, si bien le afecta, no cambia la naturaleza de la repercusión efectuada originariamente ya que fue procedente cuando se realizó la operación.

En este sentido, cabe destacar el criterio establecido por este Centro directivo en la contestación vinculante de 23 de Octubre de 2010, consulta V2932-19, en un supuesto en que procedía rectificar las cuotas repercutidas por ser de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, habiéndose incumplido el requisito establecido en el artículo 24 quater, apartado 3, del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre) según redacción dada por el artículo primero del Real Decreto 828/2013 de 25 de octubre (BOE del 26), que dispone que:

“3. Los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra f), párrafo primero, de la Ley del Impuesto, deberán, en su caso, comunicar expresa y fehacientemente al contratista o contratistas principales con los que contraten, las siguientes circunstancias:

a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.

b) Que tales operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.”.

Además, el apartado 6 del mismo artículo 24 quater del Reglamento del Impuesto, dispone el momento en que debe efectuarse dicha comunicación al proveedor de forma que la misma deberá efectuarse con carácter previo o simultáneo a la adquisición de los bienes o los servicios en que consista la operación respecto de la que es aplicación la regla de la inversión del sujeto pasivo.

En consecuencia, y toda vez que en el supuesto planteado en la consulta V2932-19, el destinatario de la ejecución de obra no facilitó a los contratistas la comunicación expresa y fehaciente en la que constara tanto su condición de empresario o profesional, como que la obra realizada tenía la consideración de rehabilitación, y lo hace en este momento, este Centro directivo concluye que:

“Por tanto, parece deducirse que el ingreso de las cuotas devengadas del Impuesto sobre el Valor Añadido originariamente no se produjo de manera indebida sino conforme a derecho y a las circunstancias concurrentes en ese momento.

En consecuencia, en el supuesto objeto de consulta los contratistas deberán expedir facturas rectificativas tal y como se indicó en la consulta objeto de aclaración y utilizar únicamente la alternativa prevista en la letra b) del artículo 89.Cinco de la Ley 37/1992.”.

3.- Supuesto distinto al expuesto en el punto anterior sería aquel en que debieran entenderse cumplidos todos los requisitos para la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo, y en concreto, la comunicación a la que alude expresamente el artículo 24 quater del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. En este supuesto, de existir repercusión por parte del contratista, este Centro directivo informa que la repercusión habría sido indebida en la medida que, a pesar que la operación fue efectivamente realizada, el sujeto pasivo habría aplicado incorrectamente las normas vigentes en el momento de devengo del Impuesto, por lo que se habría producido un ingreso indebido.

En consecuencia, con carácter general, y concurriendo todos los requisitos legales y reglamentarios para la correcta aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo, en el caso que se hayan repercutido indebidamente las cuotas del Impuesto por parte del prestador cuando este no tenía la condición de sujeto pasivo, la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas podrá efectuarse por cualquiera de los procedimientos establecidos a tal efecto en el artículo 89, apartado cinco, párrafo tercero, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

4.- Lo comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.