



TRIBUNAL ECONÓMICO- ADMINISTRATIVO CENTRAL

Ley 37/1992

Rectificación de cuotas impositivas repercutidas
cuando determine una minoración de las cuotas
inicialmente repercutidas

16/06/2026

Documento original adjunto.

Este documento se difunde con fines informativos.
El contenido original no ha sido modificado ni alterado.
Fuente: Tribunal Económico-Administrativo Central

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/06764/2023/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **24/03/2026**

Asunto:

IVA. Rectificación de cuotas impositivas repercutidas cuando determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas (artículo 89.Cinco, letras a) y b), de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido). CAMBIO DE CRITERIO

Criterio:

El sujeto pasivo dispone de dos vías para rectificar las cuotas repercutidas en exceso, con independencia de la naturaleza del ingreso:

a) Iniciar un procedimiento de rectificación de la autoliquidación originaria en la que se incluyeron las cuotas de IVA devengado y repercutido que se pretenden rectificar. Así, si la autoliquidación inicialmente presentada por el obligado tributario perjudica sus intereses legítimos, el procedimiento previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria resulta procedente para disminuir el IVA repercutido. En este caso, el plazo para llevar a cabo la rectificación es el general de prescripción, es decir, de acuerdo con los artículos 66 y 67 de la Ley General Tributaria, cuatro años contados desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación.

b) Regularizar las cuotas de IVA repercutido rectificadas mediante su inclusión en la autoliquidación del periodo en que se emite la factura rectificativa o en la de los siguientes hasta el plazo de un año a contar desde la emisión de la factura rectificativa.

El criterio mantenido en esta resolución supone un CAMBIO DE CRITERIO de este Tribunal Central respecto al mantenido en resolución de 17-03-2016, RG 00-03868-2013.

Referencias normativas:

Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

89.5.a)

89.5.b)

Conceptos:

Facturas y/o documentos sustitutivos

Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

Ingresos indebidos

Plazos

Procedimiento solicitud de rectificación de autoliquidaciones

Rectificación

Repercusión

Texto de la resolución: ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 24 de marzo de 2026

PROCEDIMIENTOS: 00-06764-2023-00; 00-50598-2026-00

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA

NATURALEZA: RECLAMACIÓN ÚNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **XZ** SA Y **TW** SA UTE – U...

INTERESADO: **QR** SAU – A...

En MADRID , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones económico-administrativas que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	Fecha Interposición	Fecha Entrada
00-06764-2023-00	31/07/2023	31/08/2023
00-50598-2026-00	31/07/2023	31/08/2023

Estas reclamaciones económico-administrativas se interponen contra los siguientes actos administrativos:

- Acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación en relación con las solicitudes presentadas relativas a las autoliquidaciones de IVA, períodos 02, 03, 04, 05, 09 y 11 del ejercicio 2009.
- Acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación en relación con las solicitudes presentadas relativas a las autoliquidaciones de IVA, período 2T y 4T del del ejercicio 2010.

SEGUNDO.- La entidad **XZ**, S.A., es socia de la UTE **NP-QR**, así como de UTE **QR-F**, UTE **QR-G** y UTE **QR-H**, las cuales resultaron adjudicatarias de las obras de urbanización del proyecto supramunicipal de la Plataforma Logística de

En escritura pública de ... de 2022 de modificación de estatutos de las Uniones Temporales de Empresas, otorgada ante el Notario D. **Axy**, se hace constar que UTE **NP-QR** pasa a denominarse **XZ**, S.A. y **TW**, S.A. Unión Temporal de Empresas, Ley 18/1982.

La adjudicación de los contratos para efectuar las citadas obras se efectuó a favor de cuatro Uniones Temporales de Empresas, las denominadas "UTE **QR-F**", "UTE **QR-G**", "UTE **NP-QR**" y "UTE **QR-H**".

Con fecha 9 de julio de 2002, **QR**, S.A. (en adelante, **QR**) y UTE **QR-F** firmaron un contrato para la ejecución de las obras de la 1ª FASE DE OBRAS DE URBANIZACIÓN y un plazo de ejecución de 24 meses. A partir de dicha fecha, se firmaron los restantes contratos para la ejecución de las Obras, que se llevaron a cabo durante los períodos comprendidos entre los años 2002 y 2011.

En ejecución de las citadas Obras, UTE **NP-QR** emitió facturas por los servicios prestados.

En el año 2012, la entidad **XZ**, S.A., como socio de las UTEs, inició un procedimiento judicial civil frente a **QR** reclamando el pago de unas cantidades adeudadas con origen en los contratos reseñados, tramitado como procedimiento ordinario .../2012 ante el Juzgado de Primera Instancia nº 15 de ..., en el que **QR** reconvino reclamando el abono de un importe pagado en exceso por razón de tales contratos.

Dicho procedimiento civil quedó suspendido por prejudicialidad penal por la iniciación de las Diligencias Previas nº .../2013, posteriormente transformadas en Procedimiento Abreviado nº .../2016, seguido ante la Sección 1ª de la Audiencia Provincial de

Finalmente, con fecha 9 de diciembre de 2018, se suscribió un escrito de conformidad con el Ministerio Fiscal.

La entidad **XZ**, S.A. también inició frente a **QR** el juicio cambiario nº .../2012 seguido ante el Juzgado de Primera Instancia nº 12 de

Paralelamente a la firma de la conformidad penal, el mismo día 9 de diciembre de 2018, **XZ**, S.A. (como socio de las UTEs, en concreto de la UTE **NP-QR**) y **QR** acordaron, entre otras cuestiones, la firma de un convenio arbitral por el que se sometieran a arbitraje los importes que **QR** consideró como abonados en exceso.

En concreto, se encomendó al Tribunal Arbitral la determinación de la valoración económica de las Obras y la diferencia existente entre dicha valoración y los importes abonados por **QR**, debiendo establecer el importe abonado en exceso, en su caso, por **QR**.

Con fecha 29 de marzo de 2022, se emitió "Laudo final" por el Tribunal Arbitral constituido por D. **Bts**, D. **Cpk**, y D. **Dmv** bajo la denominación "Valoración arbitral de las obras Plataforma Logística de ...".

Adicionalmente, se emitió el 30 de abril de 2022 por el Tribunal Arbitral "Resolución sobre las solicitudes de complemento y corrección de la Resolución del Tribunal Arbitral de ... de 2022, que, con fecha ... de 2022 se han formulado por la representación de **QR** S.A. U (**QR**)", que obra en el expediente como "Documento número 3 RESOLUCIÓN ... COMPLEMENTARIA SEGUNDA DEL LAUDO OBRAS". Se adjuntó como Documento número 3 a las solicitudes de rectificación.

En la citada "Resolución" se acuerda: "*Valorar las obras de urbanización del Proyecto Supramunicipal de la Plataforma Logística de ... licitadas y adjudicadas por QR y ejecutadas por las UTEs QR con arreglo a los contratos que son objeto del presente arbitraje, en euros (importe antes de IVA)*".

TERCERO.- Conforme a los hechos expuestos, UTE **NP-QR** procedió a emitir facturas rectificativas.

Asimismo, UTE **NP-QR** procedió a solicitar la rectificación de autoliquidaciones presentadas en las siguientes fechas y en relación a los siguientes períodos:

- Con fecha 14 de diciembre de 2022, presentó solicitudes de rectificación de autoliquidaciones de IVA, modelo 303, relativa a los períodos 02, 03, 04, 05, 09 y 11 del ejercicio 2009.
- Con fecha 14 de diciembre de 2022, presentó solicitudes de rectificación de autoliquidaciones de IVA, modelo 303, relativa a los períodos 2T y 4T, ejercicio 2010.

Con fecha 11 de mayo de 2023, se dictaron propuestas de resolución de rectificación de autoliquidaciones.

Tras los correspondientes trámites de alegaciones, con fecha 30 de junio de 2023, la Administración de ..., de la Delegación Especial de Madrid, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria dictó acuerdos de resolución de rectificación de autoliquidación, relativas a las solicitudes presentadas, desestimando las mismas conforme a la siguiente motivación (se transcribe el acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación relativas a los períodos 02, 03, 04, 05, 09 y 11 del ejercicio 2009, entendiéndose en relación a los otros períodos y ejercicios):

"PRIMERO. Considerando que este órgano es competente para conocer y resolver las cuestiones planteadas en estos procedimientos.

SEGUNDO. De acuerdo con:

Con los fundamentos ya descritos en la propuesta, y reproducidos anteriormente, se desestiman las alegaciones presentadas, confirmándose la propuesta de desestimación, en la que se indica que la recuperación de las cuotas repercutidas correspondientes a operaciones que se han dejado total o parcialmente sin efecto debe efectuarse mediante el supuesto previsto en la letra b) del párrafo b artículo 89.cinco de la LIVA. Por tanto, deberá regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en el que debió efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año.

Se pasa a analizar y a responder cada una de las alegaciones planteadas.

Primera.- El artículo 89.Cinco.a) de la LIVA no exige la existencia de un ingreso indebido ex origine para instar la rectificación de la autoliquidación del IVA.

Como usted plantea, el artículo 89.Cinco.a) de la LIVA determina dos posibilidades a los efectos de rectificar las cuotas indebidamente repercutidas, siendo una de ellas la posibilidad de iniciar el procedimiento de rectificación del artículo 120.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria respecto de las autoliquidaciones donde se incluyeron dichas cuotas.

Ahora bien, en la tramitación de dicho procedimiento, cuyo objeto es la minoración de las casillas correspondientes a las cuotas devengadas en los periodos en los que se ingresaron las cuotas repercutidas, deben considerarse las especialidades y requisitos expresamente previstos en el artículo 129 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, contenido en Real Decreto 1065/2007, y 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA en adelante), contenido en Real Decreto 520/2005.

En este último artículo, en su apartado 2, letra c), fija como requisito, entre otros, que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

Habiéndose acreditado que el destinatario de la operación tenía derecho a la deducción, ejerciendo además de manera efectiva dicho derecho en sus declaraciones-liquidaciones correspondientes a estos periodos, no procede la devolución de estas cantidades por esta vía.

Segundo.- En todo caso, el importe rectificado es discutible que sea considerado como "debido" ex origine.

Se deja constancia de que la repercusión originaria fue debida. El sujeto pasivo aplicó correctamente las normas vigentes en el momento del devengo, sin perjuicio de que posteriormente se comprobase que dichas cuotas no procedían en atención a dejar sin efecto dichas operaciones.

Tercera.- Existencia de un ingreso indebido a favor de QR, S.A.

Como se le indicaba anteriormente, aunque pudiéramos considerar la existencia del correspondiente ingreso indebido a favor de QR SA, el incumplimiento del requisito previsto en el artículo 14.2.c).4º del RGRVA (derecho a la deducción de las cuotas soportadas) impide su devolución efectiva mediante la rectificación de las casillas correspondientes a cuotas devengadas de los periodos en los que se ingresaron dichas cuotas, debiendo acudir a la vía de la regularización de la letra b) del artículo 89.CINCO de la LIVA.

(...)

TERCERO. Se acuerda desestimar las solicitudes presentadas."

CUARTO.- Disconforme con los acuerdos de resolución de rectificación de las autoliquidaciones de los períodos 02, 03, 04, 05, 09 y 11 del ejercicio 2009 y de los períodos 2T y 4T del ejercicio 2010, la entidad **XZ**, S.A. y **TW**, S.A. Unión Temporal de Empresas, Ley 18/1982 interpuso, con fecha 31 de julio de 2023, reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, tramitadas acumuladamente conforme al artículo 230.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, con números de referencia R.G. 00-06764-2023-00 y 00-50598-2026-00

La entidad alega, en síntesis, lo siguiente:

- Error en la identificación del recurrente y la vulneración del derecho de defensa y la tutela judicial efectiva de la entidad reclamante.

- No resulta necesaria la existencia de un ingreso indebido para acudir al procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 89.Cinco.a) de la Ley de IVA.

QUINTO.- Asimismo, con fecha 18 de octubre de 2023, este Tribunal notificó la puesta de manifiesto del expediente a **QR**, S.A.U., sin que conste que presentara alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto

520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Las reclamaciones económico-administrativas arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de los acuerdos impugnados.

CUARTO.- En primer lugar, resulta conveniente, a juicio de este TEAC, tener en cuenta que la UTE **NP-QR** alega, en las reclamaciones interpuestas, que su denominación es **XZ**, S.A. y **TW**, S.A. Unión Temporal de Empresas, Ley 18/1982, como se ha señalado en los antecedentes de hecho de la presente resolución.

En este sentido, es preciso indicar que así consta en la "Escritura de modificación de estatutos de la Unión Temporal de Empresas UTE **NP-QR**" otorgada ante el Notario D. **Axy**, el ... de 2022, en la que se indica:

"ARTÍCULO 1º. DENOMINACIÓN .

La Unión Temporal, se denominará "XZ S.A. Y TW, S.A. UNIÓN TEMPORAL DE EMPRESAS, LEY 18/1982", abreviadamente "UTE NP-QR"

Sentado lo anterior, este Tribunal debe pronunciarse en relación con el alegado error en la identificación del recurrente y la vulneración del derecho de defensa y la tutela judicial efectiva de la entidad reclamante.

Este TEAC, conforme a la documentación que obra en el expediente, confirma el citado error en la identificación del reclamante ya que, como consta en el acuse de recibo de la puesta de manifiesto del expediente, se establece como reclamante a la entidad **QR**, S.A. (**QR**), en lugar de **XZ**, S.A. y **TW**, S.A. Unión Temporal de Empresas, Ley 18/1982.

No obstante lo anterior, la verdadera reclamante, **XZ**, S.A. y **TW**, S.A. Unión Temporal de Empresas, Ley 18/1982, presentó escrito de alegaciones haciendo constar el citado error e identificándose a sí misma como reclamante ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, manifestando sus alegaciones en relación con los actos impugnados y dejando patente su conocimiento del momento procedimental correspondiente y de su voluntad de presentar alegaciones en esta instancia.

Por todo ello, si bien inicialmente se advierte una confusión en la determinación de la figura de la entidad reclamante, **XZ**, S.A. y **TW**, S.A. Unión Temporal de Empresas, Ley 18/1982, como verdadera reclamante en el procedimiento revisor, ejercitó su derecho a presentar alegaciones y, en consecuencia, no vio vulnerado su derecho de defensa, por lo que este Tribunal Central no considera quebrantados ni el derecho de defensa ni la tutela judicial efectiva de la entidad **XZ**, S.A. y **TW**, S.A. Unión Temporal de Empresas, Ley 18/1982.

QUINTO.- Sentado lo anterior, la cuestión de fondo objeto de controversia consiste en determinar si resultan procedentes las rectificaciones de las autoliquidaciones solicitadas por **XZ**, S.A. y **TW**, S.A. Unión Temporal de Empresas, Ley 18/1982, respecto de las autoliquidaciones presentadas por dicha entidad.

En el caso que nos ocupa, las autoliquidaciones de IVA se presentaron, por la entidad **XZ**, S.A. y **TW**, S.A. Unión Temporal de Empresas, Ley 18/1982 en los plazos normativamente previstos, repercutiendo las cuotas de IVA correspondientes a la entidad **XZ**, S.A. y **TW**, S.A. Unión Temporal de Empresas, Ley 18/1982 a la entidad **QR**, S.A. (también denominada **QR**). Posteriormente, con fecha ... de 2022, se emitió "Laudo final" en el que el Tribunal Arbitral concluía que las cantidades pagadas por **QR** se habían abonado en exceso, por lo que **XZ**, S.A. y **TW**, S.A. Unión Temporal de Empresas, Ley 18/1982 procedió a rectificar las cuotas indebidamente repercutidas a **QR**.

En primer lugar, la entidad **XZ** como socia de las UTEs, procedió a emitir facturas rectificativas y, posteriormente, **XZ**, S.A. y **TW**, S.A. Unión Temporal de Empresas, Ley 18/1982 solicitó la rectificación de las autoliquidaciones presentadas, referentes a los siguientes períodos: 02, 03, 04, 05, 09 y 11 del ejercicio 2009 y 2T y 4T, ejercicio 2010.

La Administración, ante las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones resuelve desestimando las mismas, señalando que no resulta procedente acudir a la vía prevista en el artículo 89.Cinco.a) de la Ley de IVA.

En concreto, los acuerdos de resolución señalan (se transcribe aquí el acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación referente a los períodos 02, 03, 04, 05, 09 y 11 del ejercicio 2009, siendo similares en relación con el fondo del asunto el acuerdo de resolución de los restantes períodos respecto a los que se solicitó la rectificación de sus autoliquidaciones):

"PRIMERO. Considerando que este órgano es competente para conocer y resolver las cuestiones planteadas en estos procedimientos.

SEGUNDO. De acuerdo con:

Con los fundamentos ya descritos en la propuesta, y reproducidos anteriormente, se desestiman las alegaciones presentadas, confirmándose la propuesta de desestimación, en la que se indica que la recuperación de las cuotas repercutidas correspondientes a operaciones que se han dejado total o parcialmente sin efecto debe efectuarse mediante el supuesto previsto en la letra b) del párrafo b artículo 89.cinco de la LIVA. Por tanto, deberá regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en el que debió efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año.

Se pasa a analizar y a responder cada una de las alegaciones planteadas.

Primera.- El artículo 89.Cinco.a) de la LIVA no exige la existencia de un ingreso indebido ex origine para instar la rectificación de la autoliquidación del IVA.

Como usted plantea, el artículo 89.Cinco.a) de la LIVA determina dos posibilidades a los efectos de rectificar las cuotas indebidamente repercutidas, siendo una de ellas la posibilidad de iniciar el procedimiento de rectificación del artículo 120.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria respecto de las autoliquidaciones donde se incluyeron dichas cuotas.

Ahora bien, en la tramitación de dicho procedimiento, cuyo objeto es la minoración de las casillas correspondientes a las cuotas devengadas en los periodos en los que se ingresaron las cuotas repercutidas, deben considerarse las especialidades y requisitos expresamente previstos en el artículo 129 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, contenido en Real Decreto 1065/2007, y 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA en adelante), contenido en Real Decreto 520/2005.

En este último artículo, en su apartado 2, letra c), fija como requisito, entre otros, que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

Habiéndose acreditado que el destinatario de la operación tenía derecho a la deducción, ejerciendo además de manera efectiva dicho derecho en sus declaraciones-liquidaciones correspondientes a estos periodos, no procede la devolución de estas cantidades por esta vía.

Segundo.- En todo caso, el importe rectificado es discutible que sea considerado como "debido" ex origine.

Se deja constancia de que la repercusión originaria fue debida. El sujeto pasivo aplicó correctamente las normas vigentes en el momento del devengo, sin perjuicio de que posteriormente se comprobase que dichas cuotas no procedían en atención a dejar sin efecto dichas operaciones.

Tercera.- Existencia de un ingreso indebido a favor de QR, S.A.

Como se le indicaba anteriormente, aunque pudiéramos considerar la existencia del correspondiente ingreso indebido a favor de QR SA, el incumplimiento del requisito previsto en el artículo 14.2.c).4º del RGRVA (derecho a la deducción de las cuotas soportadas) impide su devolución efectiva mediante la rectificación de las casillas correspondientes a cuotas devengadas de los periodos en los que se ingresaron dichas cuotas, debiendo acudir a la vía de la regularización de la letra b) del artículo 89.CINCO de la LIVA.

(...)

TERCERO. Se acuerda desestimar las solicitudes presentadas."

Disconforme con dicha desestimación, la entidad aquí reclamante alega la procedencia de la rectificación de autoliquidaciones, indicando que la vía prevista en el artículo 89.Cinco.a) de la Ley de IVA para rectificar cuotas de IVA repercutidas indebidamente no exige la existencia de ingresos indebidos y refuerza su pretensión con base en la normativa y jurisprudencia que se detallará a continuación.

SEXTO.- En este sentido, se debe acudir al artículo 89 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en lo sucesivo Ley del IVA, vigente en el momento de los hechos controvertidos, que dispone lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"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.

Dos. Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación cuando, no habiéndose repercutido cuota alguna, se hubiese expedido la factura correspondiente a la operación.

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, no procederá la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas en los siguientes casos:

1.º Cuando la rectificación no esté motivada por las causas previstas en el artículo 80 de esta Ley, implique un aumento de las cuotas repercutidas y los destinatarios de las operaciones no actúen como empresarios o profesionales, salvo en supuestos de elevación legal de los tipos impositivos, en que la rectificación podrá efectuarse en el mes en que tenga lugar la entrada en vigor de los nuevos tipos impositivos y en el siguiente.

2.º Cuando sea la Administración Tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho sujeto pasivo participaba en un fraude, o que sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude.

Cuatro. La rectificación de las cuotas impositivas repercutidas deberá documentarse en la forma que reglamentariamente se establezca.

Cinco. Cuando la rectificación de las cuotas implique un aumento de las inicialmente repercutidas y no haya mediado requerimiento previo, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo establecido en los artículos 26 y 27 de la Ley General Tributaria.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la rectificación se funde en las causas de modificación de la base imponible establecidas en el artículo 80 de esta Ley o se deba a un

error fundado de derecho, el sujeto pasivo podrá incluir la diferencia correspondiente en la declaración-liquidación del periodo en que se deba efectuar la rectificación.

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

a) Iniciar ante la Administración Tributaria el 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.

En los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, el sujeto pasivo deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que fueron declaradas las cuotas devengadas."

La interpretación del artículo transcrito fue objeto de casación ante el **Tribunal Supremo, sentencia de 5 de febrero de 2018 (nº de recurso 646/2017)**, en el que las partes se mostraban disconformes entre sí en relación con los plazos marcados para

la rectificación de las cuotas repercutidas y la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo.

Así, el Alto Tribunal dispuso lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

“Del marco normativo expuesto se obtienen las siguientes conclusiones:

1. La base imponible del IVA, sobre la que se ha determinado las cuotas repercutidas, ingresadas y deducidas, puede ser objeto de modificación. Entre otras circunstancias, por alterarse el precio después de efectuarse la operación (artículo 80.Dos LIVA).

2. Si ha sido repercutida la cuota calculada sobre una determinada base imponible y, después, esta última es modificada por concurrir alguna de las circunstancias previstas en el artículo 80 LIVA , aquella primera debe ser objeto de rectificación. Esta rectificación ha de efectuarse en el plazo de cuatro años contados desde que se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80 LIVA determinantes de la modificación de la base imponible y de la rectificación del importe de la cuota en el momento en que se advierta la causa [en el caso de este litigio, desde la publicación en el BOP de Tarragona del proyecto de urbanización del Sector ..., 2ª Fase, de ...]. Este plazo para rectificar las cuotas repercutidas opera tanto si la rectificación es al alza como si lo es a la baja. El legislador no distingue en este punto (artículo 89.Uno).

3. Una vez rectificada la cuota, y no antes ni simultáneamente, el sujeto pasivo debe regularizar su situación tributaria (apartado Cinco). Aquí el legislador sí que distingue:

3.1. Si la rectificación de las cuotas implica un aumento de las inicialmente repercutidas, y no ha mediado requerimiento previo, debe realizar el ingreso, con los correspondientes recargos e intereses (salvo que sea consecuencia de un error fundado en Derecho o de alguna de las causas del artículo 80 LIVA), en la liquidación-declaración del periodo en que deba efectuarse la rectificación (párrafos primero y segundo).

3.2. Si la rectificación implica una reducción de las cuotas, el sujeto pasivo puede optar entre solicitar la devolución de ingresos indebidos o regularizar su situación en el plazo de un año (párrafo tercero).

4. Existen pues dos plazos sucesivos: uno primero, para rectificar las cuotas impositivas repercutidas, que es de cuatro años, con independencia de si la rectificación es al alza o a la baja, y otro, para que el sujeto pasivo regularice su situación tributaria, en cuyo caso, si la rectificación implica una minoración de las cuotas repercutidas y opta por llevar a cabo la regularización mediante declaración-liquidación, dispone de un año para obtener la devolución de las cuotas ingresadas en exceso en las arcas públicas, cuotas que, por lo demás, debe reintegrar al destinatario de la operación en cuanto implicaron un exceso, según precisa el artículo 89.Cinco LIVA , párrafo tercero, letra b), in fine.

(...)

Conforme a lo hasta aquí expuesto, y con arreglo al artículo 93.1 LJCA , procede realizar el siguiente pronunciamiento interpretativo:

«El artículo 89 LIVA debe interpretarse en el sentido de que la rectificación de las cuotas del IVA repercutidas como consecuencia de la modificación de la base imponible con arreglo a lo dispuesto en el artículo 80 LIVA debe efectuarse en el plazo de cuatro años que preceptúa el apartado Uno de aquel primer precepto. Una vez producida tal rectificación, si supone una modificación de las cuotas repercutidas a la baja, cuenta con un plazo de un año para regularizar su situación tributaria, sin perjuicio de que opte por instar un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, en virtud de lo dispuesto en el apartado Cinco, párrafo tercero, de dicho artículo 89»

Esto es, el Tribunal Supremo, en aras de aclarar los plazos previstos para la rectificación y regularización de las cuotas indebidamente repercutidas en exceso, señala que, una vez rectificadas las cuotas (artículo 89.Uno LIVA), mediante la emisión de facturas rectificativas, debe procederse a la regularización de tal situación tributaria, conforme a lo dispuesto en el artículo 89.Cinco de la Ley de IVA.

En este sentido, de la sentencia parcialmente transcrita sobre estas líneas, este Tribunal Central entiende que el Alto Tribunal considera como procedimiento ordinario de regularización de cuotas de IVA inicialmente repercutidas en exceso el supuesto previsto en el artículo 89.Cinco.b) de la Ley de IVA, toda vez que establece: *“una vez producida tal rectificación, si supone una modificación de las cuotas repercutidas a la baja, cuenta con un plazo de un año para regularizar su situación tributaria, sin perjuicio de que opte por instar un procedimiento de devolución de ingresos indebidos”*.

Esto es, a juicio de este TEAC, estas palabras se entienden como el establecimiento de un procedimiento ordinario de regularización de cuotas de IVA inicialmente repercutidas en exceso (artículo 89.Cinco.b) de la Ley de IVA) y una vía alternativa al cauce ordinario que sería el supuesto previsto en el artículo 89.Cinco.a) LIVA, sin impedimento ni traba alguna para optar por una u otra vía.

Esta observación del TEAC con base en las palabras del Tribunal Supremo se ve, en cierta medida, confirmada por una sentencia posterior del Alto Tribunal como es **la sentencia de 27 de septiembre de 2022 (recurso de casación 5052/2020)**, en la que se indica *“ante el incumplimiento por el sujeto pasivo del procedimiento ordinario de rectificación y regularización de las cuotas repercutidas en exceso (...)”* y tal alusión se hace al procedimiento previsto en el artículo 89.Cinco.b) de la Ley de IVA estableciendo, eso sí, como alternativa, el supuesto de instar la rectificación de la autoliquidación conforme al apartado a) del artículo 89.Cinco de la mencionada Ley.

Así, en la citada sentencia del Tribunal Supremo se trata un supuesto de resolución por incumplimiento del comprador de un contrato de permuta por el que la entidad ..., S.A. adquiere la finca propiedad de una persona física, obligándose a edificar una nueva construcción y entregarle, a la persona en cuestión, 35.000,00 euros y cinco viviendas. La persona física no recibió factura rectificativa y solicitó devolución de ingresos indebidos de IVA como consecuencia de la resolución del contrato. Dicha solicitud fue desestimada por la AEAT al no apreciar la existencia de ingreso indebido. Esta conclusión se mantuvo por la AEAT en la resolución del recurso de reposición, así como por el TEAR de Galicia en resolución de la reclamación económico-administrativa interpuesta. Posteriormente, la persona física interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Galicia que fue resuelto en el mismo sentido que los órganos administrativos, por lo que se interpuso

recurso de casación ante el Alto Tribunal, que estimo el recurso presentado, con base en lo siguiente:

"La Administración se limita a argumentar que el devengo del IVA fue debido en su momento, y que por tanto no puede conceptuarse como "ingreso indebido" a los efectos del procedimiento para la declaración de ingresos, rectificación de factura y regularización de la declaración liquidación que prevé el art. 89.cinco b) de la LIVA.

Tal y como precisa este precepto, ese procedimiento tiene como consecuencia que el sujeto pasivo, en este caso la empresa que adquirió por permuta, reintegre al destinatario de la operación -en este caso la transmitente el importe de las cuotas repercutidas en exceso. Ahora bien, ya se ha dicho que no consta que la empresa expidiera factura rectificativa, encontrándose en situación de concurso. Por otra parte, la recurrente, repercutida en el importe del IVA correspondiente a la permuta que ha sido resuelta, no se dedujo el IVA soportado por la permuta, al ser persona física y no actuar como empresario, de forma que, resuelto el contrato y recuperado el terreno, respecto a las cuotas del IVA repercutido por la operación resuelta, lo procedente era realizar la rectificación correspondiente en el momento en el que se produce dicha rectificación en la base imponible del Impuesto. Pero ya se ha dicho que tal rectificación mediante el proceso de factura rectificativa no consta realizado.

Sin embargo, la cuestión no es que ese ingreso fuera en su momento debido, pues sin perjuicio de que ello es así, no cabe olvidar que con la resolución contractual y la restitución de la prestación anticipada que origina el devengo del IVA, estamos en la situación que, en la dinámica del IVA, determinaría una minoración de la base imponible con la correspondiente reducción de las cuotas soportadas y repercutidas que, conforme al art. 89.cinco de la LIVA, puede ser regularizado mediante el referido procedimiento ordinario de rectificación de factura y regularización en los términos del apartado b) del art. 89.cinco de la LIVA, con posterior reintegro de las cuotas repercutidas en exceso al destinatario de la operación. Ahora bien, no cabe olvidar que el propio art. 89.cinco de la LIVA prevé que el sujeto pasivo podrá optar por otra vía alternativa, prevista en el apartado a) del mismo precepto, y por tanto, alcanzar el mismo resultado mediante la iniciación ante la Administración Tributaria del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el art. 120.3 de la LGT, y en su normativa de desarrollo. No parece suscitar duda que el resultado final de ese otro procedimiento de rectificación de autoliquidaciones por el que se puede optar, debe ser el mismo alcanzado a través del mecanismo de rectificación de factura y regularización del apartado b), que no es otro que el reintegro de las cuotas repercutidas en exceso al repercutido

(...)

En definitiva, ante el incumplimiento por el sujeto pasivo del procedimiento ordinario de rectificación y regularización de las cuotas repercutidas en exceso, nada impide reconocer al particular cedente de un terreno en el marco de un contrato de permuta que termina por ser resuelto, y que ha soportado la repercusión de cuotas por IVA por la entrega anticipada, la facultad de instar el correspondiente procedimiento de rectificación de la autoliquidación, así como el derecho, de cumplirse todos los requisitos para, una vez determinado el importe en que hubiera ser rectificada la autoliquidación, y acredita la reducción de la base imponible del IVA y consecuentemente el exceso en las cuotas repercutidas, obtener la devolución de este exceso como ingreso tributario indebido."

Además de la consideración realizada anteriormente, este TEAC entiende que el Alto Tribunal, en la citada sentencia, legitima al destinatario de la operación controvertida, y posteriormente resuelta, (conforme al artículo 80.Dos de la Ley de IVA), a solicitar la rectificación y posterior reintegro de las cuotas de IVA repercutidas en exceso a través de la vía prevista en el artículo 89.Cinco.a) de la Ley de IVA (rectificación de autoliquidaciones del artículo 120.3 LGT), toda vez que el destinatario de la operación, siendo un particular no sujeto pasivo, no puede acudir a la vía prevista en el artículo 89.Cinco.b) de la citada Ley.

Teniendo en cuenta lo anterior y la posibilidad del destinatario de acudir, con independencia de la naturaleza del ingreso, a la vía prevista en el artículo 89.Cinco.a) de la Ley de IVA, considera este TEAC que, de la misma manera, podrá optar el sujeto pasivo por ambas alternativas sea cual fuere la naturaleza del ingreso, porque cualquier otra observación sería hacer al sujeto pasivo de peor condición que al destinatario de la operación.

Por otra parte, la citada conclusión a la que llega este Tribunal Central sigue, a su vez, lo dispuesto por la **Audiencia Nacional, en sentencia de 12 de abril de 2021, (nº recurso 694/2017)** en la que, en un supuesto de rectificación de cuotas de IVA indebidamente repercutidas, en exceso, tras la resolución judicial (artículo 80.Dos de la LIVA) por la que se deja sin efecto, totalmente, la operación gravada, la Audiencia Nacional falló indicando lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"El formalismo con el que la Administración tributaria ha interpretado el artículo 89 cinco de la LIVA, resulta incompatible tanto con la finalidad como con el espíritu que guía la mecánica de este impuesto.

La posibilidad de rectificar las bases imponibles indebidamente repercutidas, parte del artículo 11 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo de las CCEE, de 17 de mayo de 1977, actual artículo 90 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA). Recoge el artículo 90.1 de la versión consolidada que «[E]n los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen. [...]».

Relega la Directiva Comunitaria a la responsabilidad de los Estados Miembros las «condiciones» a partir de las que pueden los sujetos pasivos proceder a rectificar las bases imponibles a través de los procedimientos habilitados a tales efectos.

El procedimiento y las condiciones se han recogido en el artículo 85 cinco de la Ley 37/1992, para los supuestos en los que la rectificación diera lugar a una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, que el sujeto pasivo «[p]odrá 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. [...]».

En contra de lo que parece interpretar la Administración, la previsión legal intenta facilitar los mecanismos para reparar la neutralidad perdida, que se pretende restaurar con la rectificación de las autoliquidaciones. Sin que resulte necesario entrar en la disputa por la que la Administración, que negó la rectificación como si se tratara del fallido un ejercicio de opción, lo cierto es que el camino que utilizó el sujeto fue el del b) del artículo.

No instó un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, como inicial y equivocadamente fue calificado por la Administración. Lo que hizo con la presentación del escrito de 19 de junio de 2009, al no incluir en la presentada el 23 de enero de 2009 IVA del 47/2008 las facturas rectificativas, fue instar la rectificación de la autoliquidación de enero, lo arrojaba un saldo a devolver de 337.649,47 euros, en lugar de los 36.329,50 euros inicialmente declarados.

Se pierde la Administración en la calificación, en si es o no devolución de ingresos indebidos o si es rectificación de errores materiales (en esto último como respuesta a la pretensión de la actora), cuando lo cierto es que estamos ante un supuesto claro donde debía darse una respuesta afirmativa a la pretensión de la sociedad, conforme al procedimiento del artículo 85 cinco b), al darse todos los requisitos previstos:

i. Efectivamente, las facturas rectificativas fueron debidamente repercutidas a los usuarios de los servicios durante el mes de diciembre de 2008, un total de 249 documentos que fueron presentados a la Administración. Esta repercusión tuvo lugar dentro de los cuatro años previstos por la Ley.

ii. A pesar no de incluirse este extremo dentro de la autoliquidación del último periodo impositivo, sí se hizo constar en la rectificación de autoliquidación presentada el 19 de junio de 2009, dentro del año legalmente previsto desde las nuevas repercusiones practicadas.

Constados estos dos circunstancias, debió ser atendida la pretensión de la sociedad. Lo contrario supone la introducción de trabas y obstáculos ajenos al procedimiento previsto en la Ley 37/1997, contrarios al principio de neutralidad que inspira el impuesto, y al de buena administración en los términos recogidos por las SsTS 30 de junio de 2009, recurso 1270/2006; STS de 23 de marzo de 2015, recurso 898/2013 o 17 de abril de 2017, recurso 785/2016."

En consecuencia, de lo extractado anteriormente en la presente resolución puede concluirse que, si bien el Alto Tribunal entiende como procedimiento ordinario de rectificación y regularización de las cuotas de IVA repercutidas inicialmente en exceso el supuesto contemplado en el artículo 89.Cinco.b) de la Ley de IVA, el supuesto previsto en su apartado a) resulta una alternativa plenamente válida a la que puede optar el sujeto pasivo del Impuesto, sin que el carácter del ingreso suponga una traba o impedimento a la aplicación de una u otra vía y, todo ello, con base en el principio de neutralidad del IVA y la necesaria ausencia de formalismos que permitan una sistemática efectiva del Impuesto.

A la vista de lo extractado y concluido sobre estas líneas, el criterio de este Tribunal Central, recogido en resolución de fecha 17 de marzo de 2016 (R.G. 00-03868-2013), por el que se determinaba el procedimiento de rectificación y regularización de las cuotas indebidamente repercutidas, en exceso, en función del carácter del ingreso realizado, debido o indebido, limitándose, en el caso de tratarse de un ingreso debido originariamente, a la vía de regularización prevista en el artículo 89.Cinco.b) de la Ley de IVA, pudiendo el sujeto pasivo, en el caso de tratarse de un ingreso indebido, acudir tanto a la vía prevista en el apartado a) del artículo 89.Cinco, como al procedimiento del apartado b) del citado artículo, se ha visto superado debido a los siguientes motivos extraídos e interpretados por este Tribunal Central de las sentencias anteriormente transcritas tanto del Tribunal Supremo como de la Audiencia Nacional:

- El procedimiento ordinario de regularización de las cuotas de IVA repercutidas en exceso, una vez realizada la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas (artículo 89.Uno LIVA), es el previsto en el apartado b) del artículo 89.Cinco de la Ley de IVA que prevé: "*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.*"

- El destinatario de la operación tiene la facultad de solicitar la rectificación de autoliquidaciones (artículo 120.3 de la LGT y 89.Cinco.a) LIVA) para instar la regularización que suponga la minoración de las cuotas de IVA indebidamente repercutidas, y ello con independencia de la naturaleza del ingreso, de manera que tendrá la misma facultad de acudir a la vía prevista en el apartado a) del artículo 89.Cinco LIVA el sujeto pasivo, con independencia, también, de la naturaleza del ingreso.

- Del contenido del artículo 89.Cinco de la Ley del IVA cabe deducir que el sujeto pasivo dispone de dos vías para rectificar las cuotas repercutidas en exceso:

a) Iniciar un procedimiento de rectificación de la autoliquidación originaria en la que se incluyeron las cuotas de IVA devengado y repercutido que se pretenden rectificar. Así, si la autoliquidación inicialmente presentada por el obligado tributario perjudica sus intereses legítimos, el procedimiento previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria resulta procedente para disminuir el IVA repercutido. En este caso, el plazo para llevar a cabo la rectificación es el general de prescripción, es decir, de acuerdo con los artículos 66 y 67 de la Ley General Tributaria, cuatro años contados desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación.

b) Regularizar las cuotas de IVA repercutido rectificadas mediante su inclusión en la autoliquidación del periodo en que se emite la factura rectificativa o en la de los siguientes hasta el plazo de un año a contar desde la emisión de la factura rectificativa.

Por todo ello, se concluye que la entidad **XZ SA Y TW SA UTE** puede solicitar la rectificación de las autoliquidaciones de IVA, períodos 02, 03, 04, 05, 09 y 11 del ejercicio 2009 y períodos 2T y 4T del ejercicio 2010, para regularizar su situación tributaria, rectificando las cuotas repercutidas en exceso a la entidad **QR, S.A.**, según resultó del referido Laudo Arbitral.

No obstante, este Tribunal Central, como órgano revisor, no tiene facultad de comprobación, por lo que será la Administración de ... de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria la que deba determinar el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria.