



Circular Informativa

Benidorm a 18 de marzo de 2018

TRIBUTARIO

PLAZOS PARA EMITIR FACTURA RECTIFICATIVA POR IVA DEVENGADO EN EXCESO

Una reciente e importante sentencia del Tribunal Supremo (el TS) de 5 de febrero de 2018 aclara la confusión que existe si para emitir la factura rectificativa de la base imponible del IVA, cuando la modificación comporte su minoración y, por ende, de la cuota inicialmente repercutida, se cuenta con el plazo de un año o si por el contrario el plazo aplicable es el de cuatro años.

El TS resuelve el litigio suscitado por dos entidades que firmaron una venta de parcelas con previsión de modificación del precio, al alza o a la baja, en función del futuro de los planes urbanísticos que las regían. Al producirse las circunstancias que motivan una reducción del precio, existen dudas de los plazos para emitir factura rectificativa.

¿El plazo para rectificar es de un año o de cuatro años?

La Ley del IVA (LIVA) dispone reglas para la modificación de la base imponible:

- Importe de envases y embalajes, descuentos y bonificaciones.
- Cuando queden total o parcialmente sin efecto las operaciones gravadas o se altere el precio después de efectuarse la operación.
- Cuando el destinatario no haya hecho efectivo el pago y con posterioridad sea declarado en concurso de acreedores.
- Cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables.

En cuanto al a repercusión del IVA la Ley establece que:

- Los sujetos pasivos deben repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada
- Mediante factura o documento sustitutivo en las condiciones y con los requisitos determinados reglamentariamente



Circular Informativa

- y al tiempo de emitirse tales documentos
- en el plazo de un año desde la fecha del devengo.

En cuanto a la rectificación de las cuotas repercutidas, las causas de la rectificación son dos:

- la incorrecta determinación de las cuotas
- la producción de circunstancias que según la LIVA dan lugar a la modificación de la base imponible.

⇒ Esta rectificación debe efectuarse cuando se advierta la causa, con el límite de cuatro años desde el momento en que se devengó el impuesto o, en su caso, desde que se produjeron las circunstancias a que se refiere la LIVA.

¿Qué dice el Tribunal Supremo?

El TS, en esta sentencia, señala que la base imponible del IVA, sobre la que se ha determinado las cuotas repercutidas, ingresadas y deducidas, puede ser objeto de modificación como ha sucedido en el caso, y la rectificación debe hacerse en el plazo de cuatro años contados desde que se produjeron las circunstancias que llevan a la modificación. Solo una vez rectificada la cuota, y no antes ni simultáneamente, el sujeto pasivo debe regularizar su situación tributaria, pero en este punto se puedan dar dos situaciones:

- si la rectificación implica un aumento de las cuotas inicialmente repercutidas, y no ha mediado requerimiento previo, debe realizar el ingreso en la liquidación declaración del periodo en que deba efectuarse la rectificación,
- pero si se genera la 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.

Surgen entonces dos plazos sucesivos: el primero, para rectificar las cuotas impositivas repercutidas, de cuatro años, con independencia de si la rectificación es al alza o a la baja, y un segundo, 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.



Circular Informativa

Siendo así, no es correcta la tesis que defiende el comprador de que en los apartados Uno y Cinco del artículo 89 LIVA se regula un mismo plazo, el de rectificación de las cuotas impositivas repercutidas, establecido con carácter general en cuatro años, y otro plazo especial, cuando la rectificación es a la baja, de un año. Se rechaza por tanto el criterio administrativo que refleja la consulta de la DGT, de 27 de abril de 2005 que, por lo demás, no vincula a este Tribunal.

Resuelve el Supremo la cuestión en el sentido de entender que la rectificación de las cuotas del IVA, repercutidas como consecuencia de la modificación de la base imponible, debe efectuarse en el plazo de cuatro años y solo una vez producida la rectificación, si supone una modificación de las cuotas repercutidas a la baja, surge el plazo de un año para regularizar su situación tributaria, sin perjuicio de que opte por instar un procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

Pueden ponerse en contacto con este despacho profesional para cualquier duda o aclaración que puedan tener al respecto.

Un cordial saludo,