



Roj: **ATS 2657/2017 - ECLI:ES:TS:2017:2657A**

Id Cendoj: **28079130012017200503**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **29/03/2017**

Nº de Recurso: **646/2017**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO**

Tipo de Resolución: **Auto**

Resoluciones del caso: **SAN 3420/2016,**
ATS 2657/2017,
STS 304/2018

AUTO

En la Villa de Madrid, a 29 de marzo de 2017

HECHOS

PRIMERO.- 1. El procurador D. Jorge Deleito García, en representación de Grupo P.R.A., S.A., presentó el 14 de noviembre de 2016 escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 22 de septiembre anterior por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 559/2015, relativo a rectificación de factura emitida por la entidad Consorcio Mare Nostrum, S.A., a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA).

2.1. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringido el artículo 89.Cinco.b) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (BOE de 29 de diciembre) [«LIVA»].

2.2. Sostiene, en síntesis: **(a)** que tal precepto articula un plazo perentorio de caducidad de un año para proceder a la regularización de la situación tributaria por la vía de la rectificación a la baja de las cuotas inicialmente repercutidas; **(b)** que dicha interpretación resulta coherente con el plazo perentorio de un año previsto en el artículo 88.Cuatro LIVA, y **(c)** que el plazo de cuatro años contemplado en el artículo 89.Uno, párrafo segundo, LIVA sólo resulta aplicable a las rectificaciones al alza de las cuotas inicialmente repercutidas, pero no a las rectificaciones que consistan en la minoración de ellas, para las que el procedimiento habilitado en la letra b) del artículo 89.Cinco LIVA es la regla especial que prima sobre la general.

2.3. Aduce que la interpretación que patrocina es además la sostenida por la Dirección General de Tributos en la contestación a la consulta vinculante V0710-05, de fecha 17 de abril, en la que se lee:

«En el caso planteado en la consulta, la entidad consultante repercutió cuotas impositivas aplicando el tipo general, cuando debería haber repercutido al tipo impositivo del 7 por ciento.

En estos casos y según se establece en el artículo 89.Cinco, el sujeto pasivo (la consultante) puede optar por instar un procedimiento de devolución de ingresos indebidos o regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación.

En caso de que, la rectificación de las cuotas indebidamente repercutidas se realice utilizando la segunda vía, la rectificación habrá de realizarse en la declaración-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación. Por tanto, es necesario determinar este momento. En este sentido, el apartado uno del artículo 89 establece que la rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas



de la incorrecta determinación de las cuotas. Puesto que la incorrecta repercusión se puso de manifiesto a causa de un acta de inspección, el momento de la rectificación ha de coincidir con el momento en que dicha acta sea firme.

Pues bien, la rectificación procederá en el periodo impositivo correspondiente a la fecha de firmeza del acta de inspección que determina la repercusión errónea.

Sin embargo, el precepto permite que la rectificación se efectúe en posteriores declaraciones-liquidaciones hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación, es decir, desde que el acta de inspección adquirió firmeza.

El consultante pregunta si este plazo es de un año, o si se puede aplicar el plazo de cuatro años previsto en el artículo 80 de la Ley 37/1992. El citado artículo 80 regula la modificación de la base imponible. Por esta razón, este artículo no es aplicable al caso planteado en la consulta, donde lo que debe ser objeto de modificación no es la base imponible, sino la cuota repercutida.

El artículo 89, que sí es aplicable a la situación planteada por la entidad consultante, establece en su apartado uno un plazo de rectificación de cuotas de cuatro años. Se trata de una regla general. Sin embargo, también el mismo artículo, en su apartado cinco, señala una regla especial para el caso de que la rectificación consista en minorar las cuotas inicialmente repercutidas. Para este caso particular, y sólo para este caso, se dispone de un año, en las condiciones anteriormente explicadas. Uno de los principios generales del derecho es el principio de especialidad. En este caso, la regla general (cuatro años) quiebra en favor de la regla especial (un año), por aplicación del mencionado principio de especialidad».

2.4. Resume a continuación la tesis sostenida por la Sala de instancia en el fundamento de derecho tercero de la sentencia recurrida: el artículo 89. Cinco LIVA sólo regula el procedimiento de regularización por el sujeto pasivo, pero no la cuestión formal de la rectificación de las cuotas que estaría regulada en el artículo 89. Uno LIVA, que prevé un plazo de cuatro años.

2.5. Considera erróneo tal planteamiento, puesto que puede llevar a un doble pago para la Administración, o lo que es lo mismo, a un enriquecimiento injusto, dada la neutralidad que inspira el IVA, puesto que si cabe efectuar la rectificación de las cuotas pasado el año, podría ocurrir que el sujeto pasivo que rectificase transcurrido ese plazo no pudiera regularizar a la baja en su autoliquidación el exceso repercutido, por ser ahí sí el plazo del año de naturaleza perentoria, y adicionalmente venir obligado el destinatario de la factura rectificada a corregir, a la baja -o sea ingresando-, la deducción de las cuotas soportadas en virtud del artículo 114 LIVA.

3. Razona que tal infracción de una norma de Derecho estatal ha sido relevante y determinante de la decisión adoptada en la resolución recurrida, porque, de haber acogido la interpretación que postula del artículo 89. Cinco. b) LIVA, habría llegado a la estimación del recurso contencioso-administrativo.

4. Considera que la infracción denunciada presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia al concurrir: (i) la circunstancia del artículo 88.2.c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) [«LJCA»], y (ii) el supuesto de presunción de interés casacional del artículo 88.3.a) LJCA.

4.1. La circunstancia del artículo 88.2.c) LJCA: teniendo en cuenta, dice, que los órganos de la Administración tributaria debieran seguir el criterio mantenido por la Dirección General de Tributos en una consulta vinculante, se puede afirmar que la sentencia recurrida afecta a un gran número de situaciones, trascendiendo el caso objeto del proceso.

4.2. El supuesto de presunción del artículo 88.3.a) LJCA: no existe jurisprudencia sobre rectificación a la baja de las cuotas inicialmente repercutidas. Aunque la Sala de instancia remita, en aparente apoyo de su tesis, a la doctrina jurisprudencial contenida, entre otras, en las sentencias de «21 de febrero y 29 de marzo de 2012, o la 10 de octubre de 2013», todas ellas versaban sobre un supuesto de modificación al alza de las cuotas inicialmente repercutidas, no de modificación a la baja.

5. De la diferencia reseñada infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo.

SEGUNDO.- La Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 16 de enero de 2017, habiendo comparecido la entidad recurrente ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo el 3 de febrero siguiente, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martínez de Velasco, Magistrado de la Sección



RAZONAMIENTOS JURIDICOS

PRIMERO.- 1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y Grupo P.R.A., S.A., se encuentra legitimada para prepararlo, por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración en la sentencia, y se justifica que las infracciones que se le imputan han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

SEGUNDO .- El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, al concurrir: **(i)** la circunstancia del artículo 88.2.c) LJCA, porque, teniendo en cuenta que los órganos de la Administración tributaria debieran seguir el criterio mantenido por la Dirección General de Tributos en una consulta vinculante, se puede afirmar que la sentencia recurrida afecta a un gran número de situaciones, trascendiendo el caso objeto del proceso, y **(ii)** el supuesto de presunción de interés casacional del artículo 88.3.a) LJCA, porque no existe jurisprudencia sobre rectificación a la baja de las cuotas inicialmente repercutidas, pues todas las sentencias del Tribunal Supremo a las que la Sala de instancia se remite, en aparente apoyo de su tesis, versaban sobre un supuesto de modificación al alza de las cuotas inicialmente repercutidas, no de modificación a la baja.

TERCERO .- **1.** Del fundamento de derecho primero de la sentencia recurrida se extraen los siguientes antecedentes fácticos relevantes:

«1.- Mediante escritura pública de 28 de diciembre de 2007 CONSORCIO INMOBILIARIO MARE NOSTRUM, S.A., vendió a GRUPO PRASA "las parcelas resultantes futuras que sean adjudicadas a CONSORCIO INMOBILIARIO MARE NOSTRUM, S.A." por la aportación de determinados inmuebles a la junta de compensación que se constituyese en desarrollo del Sector del Plan Pcial de Tres Calas, 2ª Fase, Sector A, de L'Ametlla de Mar. En dicha escritura (estipulación segunda) se establecía lo siguiente: "PRECIO.- El precio de la presente compraventa asciende a la suma de CATORCE MILLONES QUINIENTOS VEINTICINCO MIL EUROS (14.525.000 EUROS), cantidad que deberá ser incrementada con el IVA del 16% que representa la cantidad de DOS MILLONES TRESCIENTOS VEINTICUATRO MIL EUROS (2.324.000 euros), que en junto suman el total importe de DIECISEIS MILLONES OCHOCIENTOS CUARENTA Y NUEVE MIL EUROS (16.849.000 EUROS)".

En la estipulación TERCERA de la misma escritura se disponía que "Si tras la culminación y aprobación definitiva tanto de la nueva Modificación del Plan Parcial como de la aprobación definitiva del nuevo POUM del Ayuntamiento de L'Ametlla, no se alcanzar o se superara e número de unidades previsto de aprovechamiento urbanístico, 29.550 m2 techo, se procederá a la regularización a la baja o al alza, conforme al valor de quinientos euros por cada metro cuadrado de techo (500 euros/m2techo), que en más o en menos se obtengan. (...) La regularización del precio será efectuada en el plazo máximo de 15 días naturales desde que conste la aprobación definitiva y publicación el Boletín oficial del acto administrativo firme que confirme la definitiva edificabilidad generada por las fincas o porciones de las mismas objeto de esta escritura, y se abonará por la parte a que le corresponda al contado mediante cheque bancario en ambos casos".

2.- De conformidad con ello, la entidad CONSORCIO INMOBILIARIO MARE NOSTRUM, S.A. emitió factura nº A-2007-3 con fecha 28 de diciembre de 2007 por importe de 16.849.000 euros, con una base imponible de 14.525.000 euros y una cuota de IVA de 2.324.000 euros.

3.- En el BOP de Tarragona de 19 de octubre de 2009 se publicó el anuncio del Consejo de Administración de la Entidad Pública Empresarial La Cala Gestió sobre aprobación definitiva del proyecto de urbanización del Sector Tres Calas Segunda fase de L'Ametlla de Mar.

4.- Como consecuencia de dicha aprobación definitiva, y de acuerdo con la transcrita estipulación tercera, con fecha 29 de diciembre de 2010, CONSORCIO INMOBILIARIO MARE NOSTRUM, S.A. emitió factura rectificativa nº R-2010-003 con destino al GRUPO PRASA por importe de -12-616.740, base imponible -10.876.500 y cuota de IVA de -1.740.240 euros. En la misma se reflejaba el texto siguiente: "Factura rectificativa de la factura Nº A-2007-3 de fecha 28.12.07, emitida según escritura formalizada ante notario de Córdoba D. Fernando Gari Minsuri, de protocolo nº 3.891, y en relación a la finca nº 4.597, afecta por el Plan Parcial Tres calas 2ª Fase de L'Ametlla de Mar (Tarragona), consistente en la aplicación del Factor Corrector sobre el precio previsto en la estipulación Tercera de la misma".

5.- Contra la citada factura rectificativa interpuso GRUPO PRASA reclamación económico administrativa [...].».

2. Es patente que cuando la entidad Consorcio Inmobiliario Mare Nostrum, S.A., emitió la factura rectificativa litigiosa a la mercantil recurrente, había transcurrido más de un año desde la publicación en el Boletín Oficial



de la Provincia de Tarragona del «anuncio del Consejo de Administración de la Entidad Pública Empresarial La Cala Gestió sobre aprobación definitiva del proyecto de urbanización del Sector Tres Calas Segunda fase de L'Ametlla de Mar», y que la factura rectificativa que emitió minoró la base imponible de la factura inicial y, por ende, la cuota allí repercutida.

3. Nítida aparece también la *ratio decidendi* de la sentencia recurrida: «Una lectura atenta de este párrafo [artículo 89.Cinco.b) LIVA] pone de manifiesto que lo que en él se somete al plazo de un año no es la emisión de la factura rectificativa, sino la regularización de la situación tributaria, y que dicho plazo ha de computarse, precisamente, desde el momento en que debió efectuarse la rectificación. Es claro entonces que el plazo hábil para llevar a efecto la rectificación es el de cuatro años a que se refiere el mismo artículo 89 en su apartado Uno [...] El Tribunal Supremo alude en diversas sentencias al plazo de cuatro años como aquel en que puede llevarse a cabo la rectificación de acuerdo con el precepto transcrito, y así en las de 21 de febrero y 29 de marzo de 2012, o la 10 de octubre de 2013. Por tanto, debe concluirse que la emisión de la factura rectificativa que se recurre se realizó dentro del plazo que habilita la Ley» (FJ 3º).

4. Ciertamente, ninguna de las tres sentencias de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo citadas por la Sala de instancia para apoyar su tesis [sentencias de 21 de febrero de 2012 (casación para la unificación de doctrina 395/2009; ES:TS:2012:1138), 29 de marzo de 2012 (casación para la unificación de doctrina 283/2009; ES:TS:2012:2357) y 10 de octubre de 2013 (casación 5261/2011; ES:TS:2013:5137)] se refieren a un supuesto de rectificación a la baja de las cuotas inicialmente repercutidas, tampoco hay otras que se pronuncien sobre una situación como la que aquí se plantea.

5. Existe, por tanto, interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, porque las normas que sustentan la razón de decidir de la sentencia discutida no han sido nunca interpretadas por el Tribunal Supremo para una situación de hecho como la contemplada en el litigio [artículo 88.3.a) LJCA] y, siendo notorio que tales supuestos de rectificación a la baja de las cuotas inicialmente repercutidas pueden darse, y de hecho se dan a menudo, conviene que se produzca un pronunciamiento del Tribunal Supremo.

CUARTO .- En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, determinar si, para emitir la factura rectificativa de la base imponible del IVA, cuando la modificación comporte la minoración de dicha base imponible y, por ende, de la cuota inicialmente repercutida, se cuenta con el plazo de un año previsto en el apartado Cinco, letra b), o con el de cuatro años contemplado en el apartado Uno, ambos del artículo 89 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

QUINTO.- Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

SEXTO.- Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA **646/2017**, preparado por el Grupo P.R.A., S.A., contra la sentencia dictada el 22 de septiembre de 2016 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 559/2015.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, para emitir la factura rectificativa de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido, cuando la modificación comporte la minoración de dicha base imponible y, por ende, de la cuota inicialmente repercutida, se cuenta con el plazo de un año previsto en el apartado Cinco, letra b), o con el de cuatro años contemplado en el apartado Uno, del artículo 89 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

4º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

5º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.



Así lo acuerdan y firman. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez Segundo Menéndez Pérez Octavio Juan Herrero Pina
Eduardo Calvo Rojas Joaquin Huelin Martinez de Velasco Diego Cordoba Castroverde Jose Juan Suay Rincon
Jesus Cudero Blas

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ