

Artículo doctrinal de José M^a Tocornal

Comentarios a la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de septiembre de 2022, [Recurso de casación 5052/2020.](#)

Posibilidad de recuperar el IVA declarado previamente, en caso de incumplimiento de un contrato de permuta inmobiliaria

En el marco de un contrato de permuta inmobiliaria, una persona que no ostenta la condición de empresario ni profesional, entrega a un promotor inmobiliario un solar, constituyendo esta entrega la contraprestación de la entrega de obra futura.

La empresa promotora inmobiliaria, emitió factura repercutiendo a la persona física la correspondiente cuota de IVA, en aplicación de lo dispuesto por el artículo 75.Dos de la Ley del IVA, dado que la entrega del terreno efectuada constituye un pago anticipado de las edificaciones que posteriormente se iban a recibir, por lo que se produce la exigibilidad anticipada del Impuesto antes de la entrega de las edificaciones.

Posteriormente la promotora inmobiliaria es declarada en situación de concurso, formalizándose escritura pública de resolución del contrato de permuta, por incumplimiento del comprador del terreno, el cual es recuperado por el anterior propietario.

Este propietario que no recibe ninguna factura rectificativa emitida por la empresa promotora inmobiliaria había soportado la repercusión de una cuota de IVA correspondiente a una operación que más adelante se resuelva.

El Tribunal Supremo declara que el IVA declarado por la empresa promotora no tiene la consideración de ingreso indebido, puesto que en virtud de lo dispuesto por el artículo 75.Dos de la Ley reguladora del IVA, el impuesto se había devengado en la fecha de la entrega del solar.

La Administración tributaria había argumentado que la rectificación de la cuota repercutida debió de haberse efectuado por el procedimiento de rectificación de factura y regularización de la declaración liquidación prevista en el artículo 89.Cinco.b) de la ley del IVA. Debiendo en este caso, además reintegrar la cuota de IVA inicialmente repercutida a la persona física que la había soportado. No obstante, como se ha dicho, la empresa promotora inmobiliaria no procedió a la emisión de la factura rectificativa.

El Tribunal Supremo dictamina que el propio artículo 89.Cinco de la Ley del IVA prevé que el sujeto pasivo podrá optar por otra vía alternativa, prevista en el apartado a) del mismo precepto, y alcanzar el mismo resultado mediante la iniciación ante la Administración Tributaria del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la Ley General Tributaria. 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.

El art. 120.3 de la Ley General Tributaria al que remite el art. 89.cinco.a) de la Ley del IVA establece que

'3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente'.

El desarrollo reglamentario se efectúa en el art. 14.2 del [Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo](#), Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa que reconoce a los obligados tributarios el derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos:

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

(...)

b) La persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a cuenta, cuando el ingreso indebido se refiera a retenciones soportadas o ingresos a cuenta repercutidos”.

Con base a todo ello, en su Sentencia, el Tribunal Supremo concluye con que, ante el incumplimiento por el sujeto pasivo del procedimiento ordinario de rectificación y regularización de las cuotas repercutidos 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 de 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.