

Artículo doctrinal de José M^a Tocornal

Comentarios sobre la Resolución del TEAC de 24/03/2026, RG 6764/2023.

En la Resolución que se comenta, el TEAC sienta criterio sobre la rectificación de cuotas de IVA anteriormente repercutidas, cuando se determina una minoración posterior sobre dichas cuotas:

Se fija el criterio para el sujeto pasivo, que 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.

ANTECEDENTES.- En el caso planteado, una UTE había presentado declaraciones de IVA en plazo repercutiendo cuotas de IVA correspondientes a una ejecución de obras de urbanización. Posteriormente, un laudo arbitral estimó que determinadas cantidades habían sido cobradas en exceso, lo que implicaba unas cuotas de IVA repercutidas indebidamente.

Por ello, la UTE procedió a la emisión de facturas rectificativas, procediendo a la rectificación de las declaraciones inicialmente presentadas.

La Administración desestimó esta rectificación de autoliquidaciones, considerando que dicho procedimiento, regulado en el apartado a) del artículo 89.Cinco de la Ley del IVA no era el correcto, sino que debía seguirse la vía establecida por el apartado b) del citado artículo 89.Cinco.¹

El criterio mantenido por la Administración se basa en que la rectificación de autoliquidaciones no puede practicarse cuando el destinatario de las operaciones no tuviese derecho a la deducción de cuotas soportadas (en aplicación de lo dispuesto por el artículo 14.2.c).4º del RD 520/2005, en materia de Revisión en vía administrativa). Y, en el caso que se analiza el destinatario de las operaciones había procedido a la deducción de las cuotas inicialmente repercutidas.

En consecuencia, la Administración sostiene que la única vía posible es la regularización mediante autoliquidación posterior, y no rectificando las anteriormente presentadas.

Tal y como se señala en la letra b) del apartado Cinco del artículo 89 de la Ley del Impuesto, el “volcado” de la factura rectificativa emitida en la declaración-liquidación, debe efectuarse en el periodo en que se efectúa la rectificación o en las posteriores, hasta el plazo de un año a contar desde el momento en el que se debió de haber efectuado la mencionada rectificación.

¹ Apartados a) y b) artículo 89. Cinco Ley 37/1992:

“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”.

A diferencia del plazo establecido para poder rectificar las autoliquidaciones previamente presentadas: 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.

CONCLUSIONES DE LA RESOLUCIÓN DEL TEAC.-

La recuperación de cuotas de IVA repercutidas en exceso se articula en dos fases:

- Emisión de facturas rectificativas en el plazo establecido por el apartado 3 del artículo 15 del Reglamento de facturación (RD 1.619/2012): que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto o, en su caso, desde que se produjeron las circunstancias de modificación de la Base imponible a que se refiere el artículo 80 de la Ley del IVA.
- Regularización de la situación tributaria, posterior a la rectificación. (Esto es, la inclusión de la rectificación en declaraciones-liquidaciones).

Para ello, y cuando esta rectificación implique una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, **el sujeto pasivo podrá optar** entre:

- **Cauce ordinario**: Regularizar en autoliquidaciones posteriores-artículo 89. Cinco.b) Ley del IVA-. Como se ha dicho, plazo de un año para “volcar” en la declaración-liquidación la rectificación efectuada, desde la emisión de la factura rectificativa.
- **Vía alternativa**: Solicitar la rectificación de autoliquidaciones inicialmente presentadas -artículo 89.Cinco.a) Ley del IVA-, aunque el destinatario tuviera a derecho a deducción. Plazo de prescripción, artículos 66 y 67 Ley General Tributaria.

Esta posibilidad existe con independencia de que el ingreso fuera debido o indebido en origen.

El TEAC, mediante el criterio establecido por esta Resolución, basado en las Sentencias del Tribunal Supremo de 05/02/2018, Recurso 646/2017, y la de fecha 27/09/2022, Recurso 5052/2020, así como en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 12/04/2021 Recurso 694/2017, cambia el criterio mantenido, entre otras, por la Resolución de 17/03/2016, RG 3868-2013.