

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093439

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de mayo de 2024

Sala 2.^a

R.G. 6222/2021

SUMARIO:

IVA. Repercusión. Rectificación. Cómputo del plazo para rectificar. Nos encontramos con una regulación clara en cuanto a la determinación del inicio del cómputo del plazo de cuatro años para rectificar la repercusión, establecido en el art. 89.Uno de la Ley 37/1992 (Ley IVA) a partir del devengo del Impuesto correspondiente a la operación, así como a la del inicio del cómputo del plazo de cuatro años de prescripción del derecho de la Administración a liquidar, desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación, conforme al art. 67.1.a) de la Ley 58/2003 (LGT). Es decir, de la voluntad expresada por el legislador resulta una evidente diferenciación en el cómputo de los plazos indicados, que no debe ser obviada. Conviene añadir, que la Administración solo tiene conocimiento de los datos necesarios para liquidar el IVA exigible a partir del momento en el que recibe la declaración del sujeto pasivo, de forma que en caso de inexactitud de la declaración, la Administración solo puede a partir de ese momento proceder a la rectificación de esta declaración y, en su caso, a la recaudación del Impuesto impagado. Por tanto, la situación de la Administración tributaria no puede compararse con la del sujeto pasivo, que puede rectificar la repercusión desde el momento del devengo de las operaciones, corrigiendo las incorrecciones o inexactitudes que puedan concurrir en la tributación que aplicó a dichas operaciones.

Dicho de otro modo, existe una asimetría entre la regulación del inicio del cómputo del plazo de cuatro años de prescripción del derecho de la Administración a liquidar, desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación, y la del inicio del cómputo del plazo de cuatro años para rectificar la repercusión, a partir del devengo del impuesto correspondiente a la operación, que puede dar lugar, en caso de rectificación fundamentada en una liquidación administrativa, a que sea posible para la Administración liquidar bases y cuotas devengadas, mientras que se impide la rectificación de la repercusión al obligado tributario, que asumiría el coste de las mismas. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 80 y 89.

Ley 58/2003 (LGT), art. 67.

RD 1619/2012 (Obligaciones de facturación), arts. 6 y 15.

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.

El 2 de agosto de 2021 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación económico-administrativa, interpuesta en la misma fecha por **XZ SL** (en adelante, XZ) contra la actuación de repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido realizada por **QR SL** (en adelante, QR) en facturas rectificativas emitidas el 1 de julio de 2021.

La reclamante manifiesta que las facturas rectificativas rectifican previas facturas rectificativas emitidas el 21 de febrero de 2018, correspondientes a operaciones realizadas en los ejercicios 2013 a 2016, y el 18 de septiembre de 2017, relativas a operaciones de los ejercicios 2011 y 2012. Añade que suscribió con QR contrato de arrendamiento y de prestación de servicios aéreos respecto de dos aeronaves de las que es titular, y que en el contrato se establece una cuenta de explotación de la aeronave, facturando QR a XZ en caso de resultado negativo, y al contrario en caso de resultado positivo. XZ interpuso reclamaciones económico-administrativas contra las facturas rectificativas emitidas en 2017 y 2018, a su vez rectificadas en las emitidas el 1 de julio de 2021. Solicita la entidad la personación de QR en el procedimiento y la aportación de los antecedentes que obren en su poder sobre la repercusión impugnada.

El 5 de enero de 2022 QR presenta escrito ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en el que comunica su personación en el procedimiento y solicita la puesta de manifiesto del expediente.

Formalizado el trámite de puesta de manifiesto del expediente, el 24 de marzo de 2022 **XZ** formula las siguientes alegaciones:

- Improcedencia de la repercusión por el transcurso del plazo de cuatro años para la rectificación de la repercusión realizada el 1 de julio de 2021, conforme al artículo 89 de la Ley 37/1992.
- Falta de justificación de la repercusión e infracción del artículo 235.2 de la Ley 58/2003.
- Improcedencia de la regularización de la que trae causa la repercusión del IVA.

El 4 de abril de 2022, tras el correspondiente trámite de puesta de manifiesto, **QR** formula las siguientes alegaciones:

- **QR** es una empresa de navegación aérea cuya actividad principal es la gestión y explotación de transporte aéreo de pasajeros mediante aeronaves alquiladas a terceros. La entidad suscribe contratos de arrendamiento en exclusiva con clientes propietarios de aeronaves que le ceden su uso para su operación técnica, mantenimiento y explotación comercial. En 2008 suscribió con **XZ** contratos de gestión y arrendamiento de aeronaves con matrículas ...1 y ...2, en los que se establecía el cálculo de una cuenta de explotación de cada aeronave, minorando los ingresos por explotación en los gastos de mantenimiento y gestión y realizando una liquidación mensual.

- **QR** fue objeto de un procedimiento inspector relativo a los ejercicios 2011 y 2012 del Impuesto sobre el Valor Añadido, formalizándose acta de disconformidad A02-...0, en la que, en aplicación del criterio de la Dirección General de Tributos recogido en consulta V2969-16, se concluye que las prestaciones de servicios realizadas por **QR** y por los titulares de las aeronaves son independientes entre sí, y el importe de las unas no debe minorar el de las otras. La propuesta de regularización fue confirmada en acuerdo de liquidación. **QR** interpuso reclamación económico-administrativa 28/18425/2017 contra el acuerdo de liquidación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, exclusivamente en relación con cuestiones distintas a la regularización descrita. El Tribunal Regional dictó resolución desestimatoria de la reclamación, que ha adquirido firmeza.

- Como consecuencia de la regularización inspectora, en septiembre de 2017 **QR** emitió facturas rectificativas correspondientes a la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2011 y 2012; **XZ** recurrió la repercusión ante el TEAR mediante reclamación 28/05086/2018, desestimada el 29 de septiembre de 2021. En febrero de 2018 **QR** emitió facturas rectificativas en las que repercutió el impuesto correspondiente a los ejercicios 2013 a 2016, recurridas por **XZ** ante el TEAC mediante reclamaciones 00/01890/2021 y 00/01941/2018, estimadas en resolución de 21 de mayo de 2021.

- Procedencia de la emisión el 1 de julio de 2021 de las facturas rectificativas que complementan las emitidas el 21 de febrero de 2018 y el 18 de septiembre de 2017. El artículo 15 del Real Decreto 1619/2012 permite efectuar la rectificación de facturas (sean o no rectificativas las facturas a rectificar) que incumplan alguno de los requisitos legales. La rectificación efectuada en las facturas rectificativas emitidas en 2017 y 2018 cumple el plazo previsto en el artículo 89 de la Ley 37/1992. El hecho determinante por el que **QR** procedió a emitir las facturas rectificativas de los ejercicios 2011 a 2016 fue precisamente el criterio fijado por la AEAT que devino firme en el acuerdo de liquidación de fecha 11 de agosto de 2017. Por tanto, el plazo para emitir facturas rectificativas conforme a los artículos 89 y 80.Dos de la Ley 37/1992 se inicia el 11 de agosto de 2017 y finaliza el 11 de agosto de 2021, lo que supone la emisión en plazo de todas las facturas rectificativas emitidas en 2017 y 2018, así como las rectificativas de las anteriores, emitidas en 2021.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver 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.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:
Conformidad a Derecho de la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido realizada por **QR**.

Tercero.

Como resulta de los antecedentes de hecho de la presente resolución, el fundamento de la emisión de las facturas rectificativas por parte de **QR** a **XZ** es la regularización inspectora practicada a **QR** en relación con el

Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2011 y 2012. **QR** aporta ante este Tribunal acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad A02-...0, en el que se pone de manifiesto que la entidad, dedicada a la gestión y explotación de transporte aéreo de pasajeros mediante aeronaves alquiladas a terceros, suscribía contratos de arrendamiento y gestión de aeronaves con titulares de aeronaves, facturando a éstos por resultado de explotación negativo de dichas aeronaves, es decir, cuando los ingresos obtenidos eran inferiores a los gastos incurridos, con repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido sobre el importe de dicho resultado. A su vez, los titulares de las aeronaves facturaban una cantidad fija a **QR** en concepto de arrendamiento y, en su caso, una cantidad variable correspondiente al resultado de explotación positivo. La Inspección considera que, en aplicación del criterio de la Dirección General de Tributos contenido en consulta V2969-16, concurren dos tipos de prestaciones de servicios: de la propietaria de la aeronave a la operadora y de la operadora a la propietaria, sobre las que debe repercutirse el impuesto al tratarse de prestaciones de servicios independientes entre sí, sin que las unas puedan minorar el importe de las otras. La regularización consiste en el aumento de la base imponible de IVA devengado correspondiente a las prestaciones de servicios realizadas, determinada por el importe de costes fijos y variables de la cuenta de explotación más la comisión de comercialización procedente de terceros.

Dado que la regularización inspectora descrita se refiere a los ejercicios 2011 y 2012, procede distinguir entre la repercusión en facturas rectificativas correspondientes a operaciones realizadas en los ejercicios 2011 y 2012 y las correspondientes a operaciones realizadas entre 2013 y 2016.

Respecto de las primeras, la rectificación inicial se realizó por **QR** mediante la emisión de facturas rectificativas el 18 de septiembre de 2017; la repercusión fue impugnada por **XZ** ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid mediante reclamación 28/05086/2018. El Tribunal Regional desestima la reclamación el 29 de septiembre de 2021, confirmando la actuación de repercusión impugnada. Contra la citada resolución, **XZ** interpuso recurso de alzada 00/06945/2022 ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que fue estimado en resolución de 21 de junio de 2023, que dispone en sus fundamentos de derecho cuarto y quinto:

"CUARTO.- (...).

QR interpuso reclamación económico-administrativa 28/18425/2017 contra el acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad A02-...0 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, que confirmó la regularización mediante resolución de 26 de noviembre de 2020. La citada resolución no fue recurrida y ha adquirido firmeza, por lo que no cabe pronunciamiento alguno respecto de la liquidación, que justifica la repercusión del impuesto por parte de QR en los ejercicios 2011 y 2012.

En este sentido se ha pronunciado este Tribunal Central en resolución de 18 de septiembre de 2018 (00/05069/2016), en la que, en aplicación de la sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de enero de 2017 (recurso 356/2014), se concluye que en los casos de rectificación de repercusión fundamentada en una actuación previa por parte de la Administración tributaria que haya adquirido firmeza, el Tribunal Central carece de capacidad de revisión sobre la misma, pudiendo únicamente pronunciarse sobre el cumplimiento del plazo de repercusión y sobre la correcta emisión de la factura.

QUINTO.- Alega asimismo la reclamante falta de justificación de la repercusión de las facturas rectificativas de los ejercicios 2011 y 2012, que no incluyen el motivo de la rectificación ni identifican las facturas rectificadas, lo que impide verificar la procedencia de la rectificación.

Al respecto, debemos acudir a la resolución de este Tribunal Central de 21 de mayo de 2021 de las reclamaciones 00/01890/2021 y 00/01941/2018, formuladas por XZ contra la actuación de repercusión por parte de QR mediante la emisión de facturas rectificativas correspondientes a operaciones realizadas en los ejercicios 2013 a 2016, fundamentadas en la regularización por los ejercicios 2011 y 2012, citada en el fundamento de derecho anterior. Dispone el Tribunal Central en los fundamentos de derecho cuarto y quinto de la resolución de 21 de mayo de 2021:

(...).

A juicio de este Tribunal, en el presente caso concurren, respecto de las facturas rectificativas correspondientes a operaciones de los ejercicios 2011 y 2012, circunstancias similares a las analizadas en la resolución antes transcrita; ninguna de las facturas contiene los datos identificativos de las facturas rectificadas, cada una de ellas recoge un importe de base imponible global para el ejercicio al que se refiere, sin especificar las operaciones a las que corresponde cada importe ni su descripción, indicando exclusivamente el importe de la rectificación y sin consignar las fechas de las operaciones incluidas en el citado importe global para cada ejercicio.

Tampoco consta en el expediente ningún documento distinto de las facturas emitidas por QR que permita obtener información adicional relativa a la rectificación.

Por tanto, solo cabe concluir que las facturas rectificativas controvertidas incumplen los requisitos que deben reunir las facturas rectificativas de acuerdo con la normativa aplicable, impidiendo a este Tribunal determinar si la rectificación de cuotas repercutidas por parte de QR es ajustada a Derecho. Así, la ausencia de datos sobre las operaciones afectadas por la rectificación, como la fecha de las mismas, no permite valorar si las rectificaciones han sido realizadas en el plazo que establece el artículo 89 de la Ley del Impuesto. Por otra parte, no se conocen los importes de las distintas operaciones, la forma de cálculo de las rectificaciones ni las magnitudes aplicadas, por lo que no se justifica el contenido de las rectificaciones a partir de la información disponible.

Como consecuencia, este Tribunal debe estimar la reclamación económico-administrativa formulada por XZ y declarar no conforme a Derecho la rectificación de cuotas realizada por la entidad QR."

Anulada, por tanto, la repercusión efectuada en las facturas rectificativas emitidas el 18 de septiembre de 2017 correspondientes a las operaciones de 2011 y 2012, corresponde a continuación decidir sobre la conformidad a Derecho de la actuación de repercusión efectuada en las facturas rectificativas emitidas por QR el 1 de julio de 2021, respecto de las operaciones de 2011 y 2012.

En primer lugar, como se indica en la resolución antes transcrita, el acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2011 y 2012, de QR, justifica la repercusión del impuesto en las facturas rectificativas correspondientes a dichos ejercicios, sin que, dada la firmeza de la liquidación, sea procedente pronunciamiento alguno sobre la regularización, como pretende XZ.

En segundo lugar, corresponde determinar si la rectificación de la repercusión por parte de QR se ha realizado en el plazo de cuatro años previsto en el artículo 89 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, regulador de la rectificación de cuotas impositivas repercutidas, que dispone:

"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.

(...)".

Asimismo, debemos tener en cuenta la doctrina de este Tribunal Central, recogida en resoluciones de 25 de septiembre de 2018 (00/02996/2015) y de 18 de julio de 2013 (00/00830/2013), entre otras, que considera que el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación interrumpe el cómputo del plazo para rectificar las cuotas impositivas repercutidas, por lo que, si a la finalización del citado procedimiento, la Administración tributaria constata la existencia de cuotas por repercutir distintas de las repercutidas, el sujeto pasivo podría, en su caso, proceder a su rectificación. Asimismo, en el supuesto de ser objeto de controversia la regularización, el cese del citado efecto interruptor se produciría cuando la resolución o sentencia que ponga fin al procedimiento fuera firme. Dicha interrupción de la prescripción del plazo para rectificar la repercusión por parte del sujeto pasivo, afecta también al derecho a rectificar el IVA soportado por el destinatario de la operación. Dispone la resolución de 25 de septiembre de 2018 en su fundamento de derecho quinto:

"En relación con la posibilidad de rectificar la cuota repercutida tras las actuaciones de la inspección, son dos las cuestiones que han de aclararse en el presente supuesto. La primera de ellas, a la que se refiere explícitamente la interesada en sus alegaciones, es determinar si ha transcurrido o no el plazo para que el sujeto

pasivo del IVA pueda realizar la rectificación de la repercusión y, asimismo, la adquirente pueda proceder a la deducción de dicha cuota. Este Tribunal considera que no ha transcurrido dicho plazo, pues si bien la Ley dispone que no hayan 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", se entiende que el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación interrumpe el cómputo de este plazo, por lo que, si a la finalización del citado procedimiento, la Administración tributaria constata la existencia de cuotas por repercutir distintas de las repercutidas, el sujeto pasivo podría, en su caso, proceder a su rectificación."

Por tanto, en el caso de rectificación de repercusión derivada de una regularización administrativa, conforme a la doctrina de este Tribunal Central, el inicio del procedimiento de comprobación supone la interrupción del plazo para rectificar, interrupción que finaliza con la firmeza de la liquidación, sin perjuicio de la posibilidad del obligado tributario de rectificar la repercusión con anterioridad a la firmeza de la liquidación, que constituye un acto administrativo investido de las notas de ejecutividad, presunción de validez y eficacia propias de los actos administrativos, según doctrina de este Tribunal recogida en resolución de 17 de noviembre de 2015 (00/02137/2013).

En el mismo sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en consultas V3237-21 de diciembre de 2021 y V0541-12 de 12 de marzo de 2012, entre otras, disponiendo la citada en primer lugar:

"Adicionalmente, y respecto del plazo de 4 años en el que deben rectificarse las cuotas impositivas repercutidas, en la contestación vinculante de 12 de marzo del 2012, número V0541-12, se estableció la doctrina de este Centro directivo según la cual en el cómputo de dicho plazo no se tendrá en cuenta el período de tiempo transcurrido desde el inicio de las actuaciones de comprobación hasta la firmeza del acto administrativo que regulariza la situación tributaria del sujeto pasivo."

3.- *Aplicando todo lo anterior al supuesto planteado en el escrito de consulta, debe señalarse, en primer lugar, que para la procedencia de la repercusión de dichas cuotas mediante factura rectificativa se requiere que el consultante hubiera expedido una factura que documentara originalmente las operaciones en cuestión, tal y como parece haber ocurrido en el supuesto de la presente consulta.*

En segundo lugar, resulta necesario que tal rectificación de cuotas impositivas se efectúe por el consultante en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas -en concreto, desde el conocimiento de la firmeza del acto administrativo por el que se regulariza su situación tributaria- siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto correspondiente a la operación.

En dicho plazo de 4 años no deberá computarse, tal y como se ha adelantado anteriormente, el período de tiempo en el que las actuaciones de los órganos de la Administración Tributaria se desarrollan y hasta la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo mediante acto administrativo firme".

En el caso que analizamos, respecto de las operaciones realizadas por QR en 2011 y 2012, constan en el expediente las siguientes facturas rectificativas emitidas el 1 de julio de 2021 (las facturas rectificativas iniciales fueron emitidas el 18 de septiembre de 2017):

- Factura rectificativa R/31 (aeronave...1), que rectifica factura P1800000454 emitida el 31 de diciembre de 2011.

- Factura rectificativa R/32 (aeronave...2), que rectifica facturas P1800000455 de 31 de diciembre de 2011 y P1800000169 de 31 de mayo de 2011.

- Factura rectificativa R/33 (aeronave...1), que rectifica facturas P18000000306 de 31 de julio de 2012, P18000000242 de 30 de junio de 2012, P18000000197 de 31 de mayo de 2012, P18000000132 de 30 de abril de 2012, P18000000096 de 31 de marzo de 2012, P18000000459 de 30 de noviembre de 2012, P18000000427 de 30 de octubre de 2012.

- Factura rectificativa R/34 (aeronave...2), que rectifica facturas P18000000349 de 31 de agosto de 2012, P18000000243 de 30 de junio de 2012, P18000000198 de 31 de mayo de 2012, P18000000132 de 30 de abril de 2012, P18000000102 de 31 de marzo de 2012, P18000000079 de 29 de febrero de 2012, P18000000462 de 30 de noviembre de 2012, P18000000429 de 30 de octubre de 2012, P18000000379 de 30 de septiembre de 2012.

En relación con el ejercicio 2011, teniendo en cuenta que el plazo para la rectificación es de cuatro años desde el devengo de la operación, y que la repercusión del impuesto se realizó en dos facturas rectificativas inicialmente emitidas el 18 de septiembre de 2017, dicho plazo habría sido superado respecto de las dos facturas rectificativas, correspondientes a las operaciones devengadas el 31 de mayo y el 31 de diciembre de 2011.

Conforme a la doctrina antes expuesta, en el cómputo del plazo de cuatro años para realizar la rectificación no se tendrá en cuenta el período de tiempo transcurrido desde el inicio de las actuaciones de comprobación hasta la firmeza del acto administrativo que regulariza la situación tributaria del sujeto pasivo. No obstante, en el presente

caso, el procedimiento inspector por los ejercicios 2011 y 2012 se inició el 11 de enero de 2016, una vez transcurrido el plazo de cuatro años para rectificar.

La asimetría existente entre la regulación del inicio del cómputo del plazo de cuatro años de prescripción del derecho de la Administración a liquidar, desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación, y la del inicio del cómputo del plazo de cuatro años para rectificar la repercusión, a partir del devengo del impuesto correspondiente a la operación, puede dar lugar, en caso de rectificación fundamentada en una liquidación administrativa, a que sea posible para la Administración liquidar bases y cuotas devengadas, mientras que se impide la rectificación de la repercusión al obligado tributario, que asumiría el coste de las mismas.

Una situación que podemos considerar análoga se produce en el ámbito del ejercicio del derecho a deducción de cuotas soportadas, a la que se refiere la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 8 de mayo de 2008, Ecotrade SpA, C-95/07 y C-96/07, en la que se plantea la conformidad con la Directiva de IVA de una norma nacional que limita el ejercicio del derecho a deducir el IVA, adeudado por un sujeto pasivo en el marco del ejercicio de su actividad empresarial, a un plazo determinado, sancionando la inobservancia de éste con la caducidad del mencionado derecho, en particular, en los casos en los que la sujeción al IVA de la adquisición del bien o del servicio resulta de la aplicación del mecanismo de autoliquidación, que permite a la Administración exigir el pago del impuesto durante un plazo superior al previsto a favor del empresario para practicar la deducción, empresario cuyo derecho ha caducado por la expiración de ese último plazo. Dispone al respecto la sentencia (el subrayado es de este Tribunal):

"46 Debe añadirse que un plazo de caducidad cuya terminación tiene el efecto de sancionar al contribuyente insuficientemente diligente, que haya omitido solicitar la deducción del IVA soportado, con la pérdida del derecho a deducir no puede considerarse incompatible con el régimen establecido por la Sexta Directiva, siempre que, por una parte, dicho plazo se aplique de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho comunitario (principio de equivalencia) y, por otra parte, no haga en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir (principio de efectividad) (véanse las sentencias de 27 de febrero de 2003, Santex, C-327/00, Rec. p. I-1877, apartado 55, y de 11 de octubre de 2007, Lämmerzahl, C-241/06, Rec. p. I-0000, apartado 52).

47 En lo que atañe al principio de equivalencia, no resulta de los autos ni, por otra parte, tampoco se ha alegado ante el Tribunal de Justicia que el plazo de caducidad previsto por el artículo 19, párrafo primero, del DPR nº 633/72 no respete ese principio.

48 En cuanto al principio de efectividad, procede destacar que un plazo de caducidad de dos años, como el controvertido en los litigios principales, no puede por sí mismo hacer imposible o excesivamente difícil en la práctica el ejercicio del derecho a deducir, dado que el artículo 18, apartado 2, de la Sexta Directiva permite que los Estados miembros exijan que el sujeto pasivo ejerza su derecho a deducir durante el mismo período en el que ha nacido tal derecho.

49 Procede también examinar si esa conclusión resulta desvirtuada por el hecho de que, según la normativa nacional, la Administración fiscal dispone de un plazo para recaudar el IVA adeudado más largo que el plazo concedido a los sujetos pasivos para solicitar la deducción del impuesto.

50 Hay que subrayar al respecto que la Administración fiscal sólo tiene conocimiento de los datos necesarios para liquidar el IVA exigible y determinar las deducciones que proceda operar a partir del momento en el que recibe la declaración fiscal del sujeto pasivo. En caso de inexactitud de la declaración, o si ésta se revela incompleta, la Administración fiscal sólo puede a partir de ese momento proceder a la rectificación de esta declaración y, en su caso, a la recaudación del impuesto impagado (véase en ese sentido la sentencia de 19 de noviembre de 1998, SFI, C-85/97, Rec. p. I-7447, apartado 32).

51 En consecuencia, la situación de la Administración tributaria no puede compararse con la del sujeto pasivo (sentencia SFI, antes citada, apartado 32). Pues bien, como el Tribunal de Justicia ya ha declarado, no puede vulnerar el principio de igualdad el hecho de que un plazo de caducidad comience a transcurrir para la Administración fiscal en una fecha posterior a la del inicio del plazo de caducidad oponible al sujeto pasivo para que éste ejercite su derecho a deducir (véase en ese sentido la sentencia SFI, antes citada, apartado 33).

52 Por tanto, un plazo de caducidad como el controvertido en los asuntos principales no hace imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir por el mero hecho de que la Administración fiscal disponga de un plazo para proceder a la recaudación del IVA impagado superior al plazo concedido al sujeto pasivo para ejercer dicho derecho.

53 Esta conclusión sigue siendo válida cuando se aplica el régimen de autoliquidación, como en los litigios principales. En efecto, el artículo 18, apartados 2 y 3, de la Sexta Directiva es también aplicable a dicho régimen.

Ello resulta inequívocamente del texto de esas disposiciones, que remiten ambas expresamente al apartado 1 de dicho artículo, que prevé en la letra d) el supuesto de la autoliquidación.

54 A la luz de lo antes expuesto, procede responder al tribunal remitente que los artículos 17, 18, apartados 2 y 3, así como el artículo 21, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva no se oponen a una normativa nacional que

prevé un plazo de caducidad del ejercicio del derecho a deducir, como el controvertido en los asuntos principales, siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad. El principio de efectividad no se infringe por el mero hecho de que la Administración fiscal disponga de un plazo para proceder a la recaudación del IVA impagado más largo que el plazo concedido a los sujetos pasivos para ejercitar su derecho a deducir.

Trasladando los términos de la jurisprudencia expuesta al caso que analizamos, nos encontramos con una regulación clara en cuanto a la determinación del inicio del cómputo del plazo de cuatro años para rectificar la repercusión, establecido en el artículo 89.Uno de la Ley 37/1992 a partir del devengo del impuesto correspondiente a la operación, así como a la del inicio del cómputo del plazo de cuatro años de prescripción del derecho de la Administración a liquidar, desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación, conforme al artículo 67.1.a) de la Ley 58/2003. Es decir, de la voluntad expresada por el legislador resulta una evidente diferenciación en el cómputo de los plazos indicados, que no debe ser obviada. Conviene añadir, como indica la sentencia del TJUE antes transcrita, que la Administración solo tiene conocimiento de los datos necesarios para liquidar el IVA exigible a partir del momento en el que recibe la declaración del sujeto pasivo, de forma que en caso de inexactitud de la declaración, la Administración solo puede a partir de ese momento proceder a la rectificación de esta declaración y, en su caso, a la recaudación del impuesto impagado. Por tanto, la situación de la Administración tributaria no puede compararse con la del sujeto pasivo, que puede rectificar la repercusión desde el momento del devengo de las operaciones, corrigiendo las incorrecciones o inexactitudes que puedan concurrir en la tributación que aplicó a dichas operaciones.

La conclusión que alcanza este Tribunal a partir de lo anterior es que, en cuanto al ejercicio 2011, en la fecha de emisión de las dos facturas rectificativas inicialmente emitidas, el 18 de septiembre de 2017, el plazo de rectificación habría sido superado respecto de ambas facturas rectificativas, correspondientes a las operaciones devengadas el 31 de mayo y el 31 de diciembre de 2011. Necesariamente, la misma conclusión resulta al considerar la rectificación en facturas emitidas en 2021. Debe declararse, por tanto, la improcedencia de la rectificación efectuada en las facturas rectificativas R/31 y R/32.

En cuanto a la primera factura correspondiente a 2012 que ha sido objeto de rectificación, fue emitida el 29 de febrero de 2012 (factura P18000000079), iniciándose en esta fecha el plazo de cuatro años para rectificar, que, en principio, finalizaría el 29 de febrero de 2016. No obstante, teniendo en cuenta la interrupción del cómputo de dicho plazo desde el inicio de las actuaciones de comprobación (11 de enero de 2016, fecha en la que restaban 49 días para la finalización del plazo de rectificación de cuatro años) hasta la firmeza de la liquidación (18 de febrero de 2021, con la firmeza de la resolución económico-administrativa 28/18425/2017, dictada el 26 de noviembre de 2020 y notificada a **QR** el 18 de enero de 2021), el plazo para rectificar finaliza el 8 de abril de 2021. Teniendo en cuenta que todas las facturas rectificativas iniciales se emitieron el 18 de septiembre de 2017, solo cabe concluir que en la fecha indicada no había transcurrido el plazo de rectificación para la totalidad de las operaciones devengadas en 2012.

No obstante, en el caso de las facturas rectificativas emitidas el 1 julio de 2021, el transcurso del plazo de cuatro años para rectificar se habría producido respecto de las operaciones devengadas el 29 de febrero (fin del plazo el 8 de abril de 2021), el 31 de marzo (fin del plazo el 9 de mayo de 2021) y el 30 de abril (fin del plazo el 8 de junio de 2021).

En este punto conviene hacer referencia a la alegación de **QR** en cuanto al cómputo del plazo de rectificación desde el 11 de agosto de 2017, fecha en la que considera firme el criterio de la Inspección que fundamenta la rectificación de las facturas, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 80.Dos y 89 de la Ley 37/1992. El citado artículo 80 de la Ley 37/1992 regula la modificación de la base imponible, y dispone en su apartado Dos:

"Dos. Cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente".

A juicio de este Tribunal, no concurre en el presente caso ninguna de las circunstancias citadas en el precepto transcrito, pues las operaciones realizadas por **QR** no han quedado sin efecto ni se ha alterado su precio por resolución firme o con arreglo a Derecho. La existencia de un acuerdo de liquidación que determine la sujeción y no exención del impuesto respecto de determinadas operaciones realizadas por **QR** no es subsumible en ninguno de los supuestos mencionados. Como consecuencia, el plazo de cuatro años para efectuar la rectificación debe computarse desde la fecha de devengo de las correspondientes operaciones.

Asimismo, debemos señalar que, a diferencia de lo alegado por **QR**, no puede considerarse que las facturas emitidas el 1 de julio de 2021 rectifiquen o complementen las facturas rectificativas inicialmente emitidas, sino que son facturas rectificativas de las facturas originales emitidas con ocasión de la realización de las operaciones. Por ello, el plazo de cuatro años para efectuar la rectificación debe computarse desde la fecha de devengo de las operaciones, lo que implica que la rectificación efectuada con fecha 1 de julio de 2021 es extemporánea respecto de las operaciones indicadas.

No cabe admitir, por otra parte, la pretensión de la reclamante en cuanto a la imposibilidad de subsanar los defectos formales mediante la emisión de nuevas facturas rectificativas, al no impedirse expresamente en la normativa aplicable, en particular, en el Real Decreto 1619/2012, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

De acuerdo con lo anterior, procede a continuación determinar si los defectos formales apreciados en las facturas rectificativas emitidas en 2017 respecto de las operaciones de 2012 pueden considerarse subsanados. Acudimos al artículo 15 del Real Decreto 1619/2012, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, que establece:

"1. Deberá expedirse una factura rectificativa en los casos en que la factura original no cumpla alguno de los requisitos que se establecen en los artículos 6 ó 7, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 6 de este artículo.

2. Igualmente, será obligatoria la expedición de una factura rectificativa en los casos en que las cuotas impositivas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente o se hubieran producido las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley del Impuesto, dan lugar a la modificación de la base imponible.

(...).

3. La expedición de la factura rectificativa deberá efectuarse tan pronto como el obligado a expedirla tenga constancia de las circunstancias que, conforme a los apartados anteriores, obligan a su expedición, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto.

4. La rectificación se realizará mediante la emisión de una nueva factura en la que se haga constar los datos identificativos de la factura rectificada. Se podrá efectuar la rectificación de varias facturas en un único documento de rectificación, siempre que se identifiquen todas las facturas rectificadas. (...).

5. La factura rectificativa deberá cumplir los requisitos que se establecen en los artículos 6 ó 7, según proceda.

Cuando lo que se expida sea una factura rectificativa, los datos a los que se refiere el artículo 6.1.f), g) y h) expresarán la rectificación efectuada. En particular, los datos que se regulan en los párrafos f) y h) del citado artículo 6.1 se podrán consignar, bien indicando directamente el importe de la rectificación, con independencia de su signo, bien tal y como queden tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación.

(...)".

A su vez, el artículo 6 del Real Decreto 1619/2012 dispone:

"1. Toda factura y sus copias contendrán los datos o requisitos que se citan a continuación, sin perjuicio de los que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones:

a) Número y, en su caso, serie. La numeración de las facturas dentro de cada serie será correlativa.

(...).

No obstante, será obligatoria, en todo caso, la expedición en series específicas de las facturas siguientes:

(...).

2.º Las rectificativas.

(...).

f) Descripción de las operaciones, consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del Impuesto, tal y como ésta se define por los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto, correspondiente a aquéllas y su importe, incluyendo el precio unitario sin Impuesto de dichas operaciones, así como cualquier descuento o rebaja que no esté incluido en dicho precio unitario.

g) El tipo impositivo o tipos impositivos, en su caso, aplicados a las operaciones.

h) La cuota tributaria que, en su caso, se repercuta, que deberá consignarse por separado.

i) La fecha en que se hayan efectuado las operaciones que se documentan o en la que, en su caso, se haya recibido el pago anticipado, siempre que se trate de una fecha distinta a la de expedición de la factura.

(...)".

Alega **XZ** que las facturas rectificativas emitidas en 2021 adolecen de los mismos defectos que las emitidas en 2017, puesto que aunque mencionan las facturas originales y el motivo de la rectificación, lo cierto es que se sigue recogiendo un importe global sin especificar las operaciones a las que corresponde cada importe ni su descripción ni las fechas de las operaciones; las nuevas facturas incluyen una mención al servicio complejo arrendamiento-gestión de aeronaves pero no consta detalle de la base imponible considerada en las facturas originales ni el importe de la base imponible que corresponde a cada una de las operaciones realizadas. Añade que las facturas originales correspondían al servicio de operatividad y las rectificativas al servicio complejo arrendamiento-gestión, por lo que los servicios facturados son distintos; por otra parte, si, como considera la Inspección, no procede la repercusión por el resultado de explotación, y teniendo en cuenta que algunos servicios prestados por **QR** ya estaban inicialmente sujetos y no exentos, no es posible verificar si la base imponible rectificativa ha sido correctamente calculada o si incluye operaciones por las que ya se facturó IVA.

Este Tribunal coincide con lo alegado por la reclamante. Si bien es cierto que las facturas rectificativas emitidas en 2021 mencionan las facturas originales, señalando su número y fecha, se mantienen importes de bases imponibles globales para el ejercicio y aeronave a los que se refieren, sin especificar las operaciones concretas a las que corresponde cada importe ni su descripción. Tampoco consta en el expediente ningún documento distinto de las facturas emitidas por **QR** que permita obtener información adicional relativa a la rectificación.

Nuevamente, solo cabe concluir que las facturas rectificativas controvertidas incumplen los requisitos que deben reunir las facturas rectificativas de acuerdo con la normativa aplicable, de forma que no se conocen los importes de las distintas operaciones, la forma de cálculo de las rectificaciones ni las magnitudes aplicadas, por lo que no se justifica el contenido de las rectificaciones a partir de la información disponible.

Procede, por tanto, declarar no conforme a Derecho la rectificación realizada por la entidad **QR** respecto de las operaciones correspondientes al ejercicio 2012, en las facturas rectificativas R/33 y R/34.

Cuarto.

A continuación corresponde valorar la rectificación realizada respecto de las operaciones devengadas entre 2013 y 2016. En este caso, no deriva la rectificación de una regularización inspectora, aunque se fundamente en el criterio determinado en la misma por los ejercicios 2011 y 2012, por tanto, no cabe considerar la existencia de interrupción del plazo de rectificación.

Por otra parte, en cuanto al citado criterio, ya dispuso este Tribunal en resolución de 21 de mayo de 2021 (00/1890/2021), relativa a la repercusión realizada por **QR** a **XZ** respecto de las operaciones realizadas entre 2013 y 2016, mediante facturas emitidas el 21 de febrero de 2018:

"CUARTO.- (...).

A partir de lo hasta ahora expuesto cabe puntualizar que, dado que las actuaciones inspectoras descritas afectaron a los ejercicios 2011 y 2012 del Impuesto sobre el Valor Añadido, la emisión de las facturas controvertidas por parte de QR, correspondientes a prestaciones de servicios realizadas en los ejercicios 2013 a 2016, en principio, tiene un carácter espontáneo, al no constar a este Tribunal la existencia de un acto administrativo por el que se hayan exigido a la entidad cuotas devengadas por dichas prestaciones.

En consecuencia, lo primero que se ha de aclarar, es que no procede entrar a conocer en la presente reclamación acerca de la concreta regularización practicada a QR por la Inspección respecto del IVA de los ejercicios 2011-12. De hecho, según manifiesta QR en sus alegaciones, contra la liquidación practicada por dichos períodos se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, órgano al que compete resolver sobre su conformidad a Derecho.

Cuestión distinta es la actuación de QR consistente en aplicar dicho criterio en los períodos siguientes 2013 a 2016, a los que se refieren las facturas rectificativas que aquí nos ocupan, y sobre los cuales sí corresponde pronunciarse en la presente reclamación.

En este sentido, se trata de determinar si procede la rectificación de la repercusión efectuada por QR en las facturas emitidas a XZ, lo que, en definitiva supone analizar cuál debe ser la base imponible en estas operaciones.

Según se deduce de la documentación y pruebas aportadas, XZ y QR suscribieron un contrato de subarrendamiento de aeronave. Además, QR se obligaba a prestar una serie de servicios para la gestión, mantenimiento y operatividad de la misma. Asimismo, se establecía la explotación de la aeronave mediante la prestación de servicios de (...), tanto a favor de XZ o empresas de su grupo, como a favor de terceros. En este último caso, fijándose una comisión a favor de QR. En base a lo anterior, se estableció una cuenta de explotación, cuyo saldo se determinaba mensualmente. Si éste era negativo, QR emitía factura a XZ por dicho dicho importe; mientras que si el resultado era positivo, debía ser XZ quien emitiera la factura por el saldo resultante.

Resulta de lo anterior, que QR prestaba a XZ un conjunto de servicios necesarios para la realización de operaciones vuelo y el mantenimiento de la aeronave. Por su parte, XZ prestaba también a QR un conjunto de

servicios consistentes, en esencia, en la cesión de la aeronave para su explotación comercial. Pues bien, a juicio de este Tribunal se trata de prestaciones distintas e independientes, por lo que no cabe minorar la base imponible correspondiente a los servicios prestados en el importe de los servicios recibidos. En consecuencia, se considera correcto el motivo alegado por QR para rectificar la cuotas repercutidas a XZ, según el cual, procedía adaptar la facturación de los períodos siguientes al criterio de la AEAT y de la Dirección General de Tributos, que no consideraron procedente la compensación entre los servicios prestados entre arrendador y arrendatario, en contra de lo realizado inicialmente por las partes".

Constan en el expediente las siguientes facturas rectificativas emitidas el 1 de julio de 2021 (las facturas rectificativas iniciales fueron emitidas el 21 de febrero de 2018):

- Factura rectificativa R/25 (aeronave...1), que rectifica factura P1800000453 emitida el 31 de diciembre de 2013.
- Factura rectificativa R/26 (aeronave...1), que rectifica facturas emitidas por operaciones realizadas desde el 28 de febrero de 2014 al 30 de noviembre de 2014.
- Factura rectificativa R/27 (aeronave...1), que rectifica facturas emitidas por operaciones realizadas desde el 31 de enero de 2015 al 31 de diciembre de 2015.
- Factura rectificativa R/28 (aeronave...1), que rectifica facturas emitidas por operaciones realizadas desde el 31 de enero de 2016 al 30 de septiembre de 2016.
- Factura rectificativa R/29 (aeronave...2), que rectifica factura P1800000454 emitida el 31 de diciembre de 2013.
- Factura rectificativa R/30 (aeronave...2), que rectifica factura P1800000116 emitida el 31 de diciembre de 2014.

Considerando que el plazo para la rectificación es de cuatro años desde el devengo de la operación, y que la repercusión del impuesto se realizó en facturas rectificativas inicialmente emitidas el 21 de febrero de 2018, el plazo para la rectificación se habría superado respecto de las facturas rectificativas correspondientes a operaciones devengadas el 31 de diciembre de 2013, y por tanto necesariamente respecto de las facturas emitidas en 2021 por dichas operaciones, es decir, las facturas R25 y R29. En cuanto a las restantes facturas R/26, R/27, R/28 y R/30, correspondientes a operaciones realizadas entre 2014 y 2016, conforme a lo señalado en el fundamento de derecho anterior sobre su condición de facturas rectificativas de las facturas originales emitidas con ocasión de la realización de las operaciones, el plazo de cuatro años para efectuar la rectificación debe computarse desde la fecha de devengo de las operaciones, por lo que debe asimismo concluirse que el plazo para la rectificación se habría superado en la fecha de su emisión.

Como consecuencia, debe declararse la improcedencia de la rectificación efectuada en la totalidad de las facturas rectificativas señaladas.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo.

ACUERDA

ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas