

Doctrina Administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 07547/2012 del 22/04/2015

Unidad resolutoria: Vocalía Quinta

IVA. Repercusión. Ingreso. IVA repercutido en factura en operación que no debe tributar: no procede exigir el ingreso.

En aplicación de la prohibición del efecto directo vertical descendente del derecho de la Unión Europea en perjuicio de los particulares, según la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el TEAC declara que la Administración tributaria no puede exigir el ingreso del IVA repercutido en factura, pero no devengado por no estar la operación sujeta en su totalidad, basándose en el artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE (que se refiere al hecho de ser deudor en función del IVA repercutido), puesto que nuestra normativa exige declarar e ingresar el IVA devengado, sin hacer mención al IVA repercutido.

Fundamentos de derecho

Primero... La cuestión a resolver consiste en determinar si es ajustada a derecho la regularización practicada, en cuanto se exige por la Inspección el ingreso de las cuotas indebidamente repercutidas (por la vía de minorar la devolución resultante a favor de la entidad), a pesar de no haberse devengado, puesto que la propia Administración reconoce la sujeción de las operaciones sólo en el porcentaje del 20'52%.

Segundo. La primera cuestión que se plantea en el presente expediente es la sujeción a IVA de la totalidad de la operación, o bien si existe una parte que no está sujeta al Impuesto...

Así, la Audiencia Nacional (y el TEAC asumiendo sus criterios), ha admitido la sujeción de las operaciones en un 20'52%, y no sujeción por un 79'48%, lo que confirma el criterio de la Administración, y también el de **MA...**, pues no se opone a estos porcentajes.

Este Tribunal estima la primera de las alegaciones de **MA...** en este sentido.

Tercero. La siguiente cuestión a analizar es si es correcta la actuación de **MA...**, que repercute IVA sobre el 100% de la factura por requerirlo así PUERTOS DE CANTABRIA, pero a continuación únicamente declara e

incluye en su autoliquidación el IVA correspondiente al 20'52% que se encuentre sujeto al Impuesto.

Considera la Inspección que si **MA...** ha repercutido 3.480.531,59 euros de IVA en su factura 1/2011 emitida a PUERTOS DE CANTABRIA, está obligada a ingresar esta cantidad, y no 714.205,08 euros, que es el IVA que ha incluido en la autoliquidación correspondiente. Al no haber expedido la entidad factura rectificativa por la operación, debe ingresar el importe total del IVA repercutido en factura...

... Este Tribunal considera correcto lo dispuesto en la Liquidación impugnada en cuanto a que se han incumplido los requisitos establecidos en nuestra normativa interna para rectificar las cuotas repercutidas, debiendo examinar a continuación si esto es suficiente para exigir a **MA...** el ingreso de la totalidad de las cuotas de IVA expresamente repercutidas en factura.

Cuarto... La Inspección considera que **MA...** ha expedido una factura repercutiendo una cantidad de IVA, y en la medida en que no ha llevado a cabo la rectificación de esta cuota repercutida, está obligada a su ingreso en la Hacienda Pública...

Ello es debido a que por la Administración Tributaria se aplica lo dispuesto en el artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE (será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura), en perjuicio del obligado tributario objeto de regularización, siendo este un precepto que no se ha traspuesto a nuestro derecho interno...

... Vemos que todos los artículos citados obligan a los sujetos pasivos a incluir en sus autoliquidaciones el IVA devengado por sus operaciones, y no se contempla expresamente el supuesto en el que, repercutiéndose un IVA superior al devengado, deba ser objeto de declaración en la autoliquidación periódica correspondiente...

En este caso concreto en que la Administración ya había establecido la tributación de la operación considerando una parte sujeta y otra no sujeta, no cabe exigir a la entidad la declaración e ingreso de la totalidad del IVA repercutido amparándose en el artículo 203 de la Directiva, precepto que no ha sido objeto de trasposición, no ha sido incluido en nuestro ordenamiento interno. Al margen de las posibles infracciones que ha podido cometer la entidad en el ámbito de sus obligaciones de facturación, no puede exigírsele el ingreso de ese IVA sólo por haberlo repercutido expresamente en factura...

Debemos destacar que en este supuesto concreto, además de lo anterior, si bien **MA...** no ha expedido factura rectificativa, ha comunicado a PUERTOS DE CANTABRIA que no estaba de acuerdo con la repercusión, y en el mismo momento de presentación de la declaración-liquidación en la que se incluye sólo una parte del IVA repercutido, ha presentado a la AEAT un escrito en el que explica todo lo sucedido, de forma que queda claro que su intención no es ocultar esta menor declaración e ingreso.... con este escrito, lo que hace la entidad es minimizar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales por parte de la Hacienda Pública (que es el objetivo de la previsión contenida en el artículo 203 de la Directiva, como así lo ha señalado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, declarando que no procede exigir el ingreso por la vía del artículo 203 si el expedidor de la factura ha eliminado por completo el riesgo de pérdida de ingresos fiscales –Sentencia de 19 de septiembre de 2000, C-454/98; Sentencia de 18 de junio de 2009, C-566/07; Sentencia de 31 de enero de 2013, C-642/11)...

Quinto. En relación con la interdicción del denominado “efecto directo vertical descendente”, debe señalarse que en resolución de este TEAC, de unificación de criterio, de fecha 20 de septiembre de 2012...

Este criterio... es recogido, asimismo, en resolución de este TEAC, de unificación de criterio, de fecha 28 de octubre de 2013...

De este modo, considerando el criterio establecido en las resoluciones de este TEAC de fechas 20 de septiembre de 2012 y 28 de octubre de 2013, mencionadas anteriormente, y más recientemente en la resolución de 23 de octubre de 2014 (R.G. 7259/2012), en las que se recoge la prohibición de la aplicación del efecto directo vertical descendente; en el presente supuesto no se considera que la regularización efectuada en el acuerdo de liquidación sea conforme a Derecho, por cuanto obliga a **MA...** a ingresar un IVA por el simple hecho de haberlo mencionado en factura, aun cuando la propia Administración le ha dicho anteriormente que sólo el 20'52% de las operaciones están sujetas a IVA...

El mencionado efecto directo vertical descendente, impide que un Estado, como consecuencia de su incumplimiento en la trasposición de una directiva, invoque la aplicación de dicha directiva frente a un particular, generando obligaciones para éste.

