

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 2449/2017 DE 26 DE FEBRERO DE 2020

Gabinete de Estudios de AEDAF

IVA. Cuotas indebidamente soportadas en la adquisición de un inmueble en la que se renunció a la exención e, indebidamente, se repercutió el tributo. Devolución de ingresos indebidos. Procedimiento de comprobación limitada, limitación competencial para llevar a cabo la regularización íntegra del IVA indebidamente soportado. Actuaciones posibles para reconocer el derecho a la devolución.

Se revisa, la improcedencia de la renuncia, que se confirma, desestimando la pretendida extensión indebida de la revisión que alegaba el contribuyente, ya que con ello no se niega el derecho a la devolución de ingresos indebidos que pretende el reclamante, sino que se analiza la adecuación a derecho de lo resuelto por la AEAT.

En cuanto a la citada devolución y, en particular, en cuanto al alcance del principio de regularización íntegra en este contexto, se concluye que en el procedimiento de comprobación limitada no cabe la regularización íntegra del IVA indebidamente soportado, la cual requiere de la realización de comprobaciones en sede de quien repercutió el tributo que no son factibles en dicho procedimiento.

Fundamentos de derecho

CUARTO.- Por otra parte, y del mismo modo, señala el interesado que en el fundamento de derecho cuarto el Tribunal de instancia incluye una fundamentación que vulnera el principio de *«reformatio in peius»*, considerando que con la misma el Tribunal está reconociendo de forma tácita la improcedencia de la devolución de ingresos indebidos solicitada.

(...)

Este TEAC ya se ha pronunciado sobre la cuestión del límite de la facultad revisora, señalando que el mismo se encuentra en la imposibilidad que tiene el

Tribunal de denegar las pretensiones de los reclamantes basándose en hechos distintos a los considerados por el órgano de aplicación de los tributos. Este veto protege el derecho de defensa del contribuyente quién, en caso contrario, pierde una instancia revisora y se obliga a alegar por primera vez, en otra instancia superior, contra la nueva cuestión.

En particular, resuelve en su resolución de 9 de marzo de 2013 (RG: 00/03011/15) lo siguiente:

QUINTO.- Sobre esta cuestión se ha pronunciado el Tribunal Supremo en Sentencia de 19 de diciembre de 2012 (rec casación 559/2010): «La facultad revisora concedida a los órganos económico-administrativos versa sobre el examen de la conformidad a derecho del acto administrativo de liquidación tributaria, lo que comporta que todo lo que exceda del examen jurídico de dicha cuestión constituye una irregularidad invalidante en su proceder, al sustituir la decisión alcanzada por los órganos de gestión por otra distinta en el curso de la reclamación interpuesta por el propio contribuyente, lo que asimismo implica un incumplimiento flagrante del papel que le atribuye nuestro ordenamiento jurídico. Si bien es cierto que el órgano económico-administrativo puede analizar todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, estando facultado, tras el análisis del supuesto de hecho, para determinar el marco jurídico de referencia, obteniendo de su aplicación las consecuencias pertinentes, no es menos cierto que lo que no puede es alterar el supuesto de hecho determinado por el órgano de gestión (...) introduciendo en el debate un «nuevo» hecho que perjudica al reclamante (...).».

Es conclusión de la jurisprudencia expuesta que si bien la Ley concede a los Tribunales Económico-Administrativos amplias competencias revisoras pudiendo entrar a analizar cuestiones no planteadas —en cuyo caso el propio reglamento de revisión establece que deberá comunicarse al interesado— cuando el Tribunal en sus funciones revisoras deniega la pretensión del reclamante en virtud de hechos distintos a los considerados por el órgano de aplicación de los tributos coloca al contribuyente en una indefensible procesal, al impedirle alegar sobre la misma, perdiendo una instancia revisora y obligándole a alegar por primera vez, ya en alzada, contra la cuestión nueva.

No le es, por tanto, desconocida a este Tribunal la cuestión anterior referida a los límites a la facultad revisora, pero entiende que no concurren tales circunstancias en el caso que nos ocupa.

(...)

En primer lugar, quiere señalar este Tribunal que no se ha producido una conculcación del principio de interdicción de la *reformatio in peius*, toda vez que la situación del reclamante se ha mantenido conforme a lo resuelto por la Administración, al haberse desestimado sus alegaciones en cuanto a los periodos del ejercicio 2009 y 2010.

(...)

De este modo, el Tribunal de instancia no apunta de forma expresa a la conclusión alcanzada por el recurrente. Dado que no realiza de forma expresa nin-

guna matización acerca de lo resuelto por la Administración, la regularización se mantiene en la línea que esta estableció y que es congruente, además, con lo previsto en la normativa que resultaba aplicable en el momento a que se refiere la regularización, esto es, no se llevó a cabo la renuncia a la exención con los requisitos formales exigidos y, pese a admitir formalmente la renuncia, con base en las matizaciones que al respecto ha establecido la jurisprudencia, la misma no sería admisible conforme al criterio del destino previsible del bien adquirido. Por lo tanto, las cuotas soportadas fueron indebidamente repercutidas, no procediendo así la deducción de las mismas.

Concluye este Tribunal que de la resolución del Tribunal de instancia no se desprende la improcedencia del derecho a la devolución de ingresos indebidos al que alude el recurrente, teniendo en cuenta además, que el propio Tribunal de instancia se refiere a esta cuestión en su fundamento de derecho sexto en que señala su incompetencia para la tramitación de la rectificación de autoliquidaciones por corresponder esta a los órganos de gestión tributaria.

QUINTO.- Por último, y en cuanto a la pretensión del interesado de reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos (...), para el reconocimiento del derecho a la devolución del ingreso indebido que se pretende habría de instarse un procedimiento de rectificación de autoliquidación (...).

El supuesto que se plantea en el presente procedimiento es aquel en que no se admite la deducibilidad de la cuota del IVA repercutido, porque dicha repercusión fue indebida. La no deducibilidad de las cuotas indebidamente repercutidas es una cuestión pacífica apoyada tanto por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE en adelante), según se señala en sentencias de 13 de diciembre de 1989, asunto C-342/87, 31 de marzo de 2013, asunto C-642/11, ó 26 de abril de 2017, asunto C-564/15, como del Tribunal Supremo, en sentencia de 5 de junio de 2014.

Ahora bien, como hemos señalado anteriormente, el supuesto anterior abre la posibilidad de solicitar, por parte del indebidamente repercutido, la devolución de ingresos indebidos, cuyo reconocimiento procede una vez se haya comprobado, por parte de los órganos competentes, los requisitos exigidos para ello.

En este contexto conviene recordar que este Tribunal ha establecido criterio reiterado en relación con la procedencia del reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en aplicación del principio de regularización íntegra. En este sentido se pronuncian, entre otras, las resoluciones de 19 de febrero de 2015 (RG 00/03545/2011), 14 de diciembre de 2017 (RG 00/03516/2014), 29 de noviembre de 2018 (RG 00/19088/2015) y, más recientemente, las resoluciones de 25 de junio de 2019 (RG 00/1972/2017) y de 15 de julio de 2019 (RG 00/5359/2016). Así, en la primera de todas ellas, este Tribunal afirmó:

De acuerdo con esta jurisprudencia del Tribunal Supremo, en los casos en que el adquirente hubiera deducido el importe de las cuotas de IVA de forma indebida (bien porque las cuotas fueron repercutidas improcedentemente porque la operación debía tributar por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas, bien porque el sujeto pasivo destinatario de la operación no era aquel

que se había deducido las cuotas sino la comunidad o entidad sin personalidad jurídica en la que quedaba integrado aquel, siendo por tanto esta comunidad o entidad el sujeto pasivo destinatario de la operación) y se vea sometido a una actuación inspectora de regularización, la Inspección no puede limitarse a no admitir la deducción de las cuotas indebidamente repercutidas, y practicar liquidación para que el obligado tributario que está siendo objeto de comprobación que fue destinatario de la repercusión de las cuotas del impuesto ingrese de nuevo dichas cuotas indebidamente deducidas e intereses de demora y posteriormente, restablecida la situación, instar la devolución del ingreso indebido, sino que la Administración tributaria debe adoptar la solución más favorable para el interesado, que evite una duplicidad impositiva y el consiguiente enriquecimiento por parte de la Administración, debiendo efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si efectivamente tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al IVA, garantizando así la neutralidad del impuesto.

(...)

No consta en el acuerdo impugnado pronunciamiento alguno en cuanto al derecho a la devolución a favor del obligado tributario comprobado de las cuotas indebidamente repercutidas, por lo que de acuerdo con la jurisprudencia y los criterios establecidos por el Tribunal Supremo, la solución adoptada por la Administración tributaria es contraria al principio de proporcionalidad y neutralidad del IVA. Esto es, si bien es correcta la regularización de la oficina gestora en cuanto que el adquirente no podía deducir las cuotas, en realidad soportó la repercusión, por lo que practicar liquidación para que ingrese de nuevo las cuotas indebidamente deducidas más los intereses de demora (...), no puede considerarse razonable por los graves perjuicios que se ocasionan al obligado tributario objeto de comprobación tributaria y conduce a una situación totalmente injusta, con el consiguiente perjuicio para el destinatario adquirente del bien, en cuanto comporta una doble tributación por unas mismas operaciones que sólo puede ser reparada si al final se consigue la devolución del IVA.

La Oficina gestora, ante la conclusión de la exención del IVA, y la sujeción de la operación al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Determinados (concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas); examinado este supuesto que reúne las mismas condiciones de aquellos que han sido examinados por la jurisprudencia del Tribunal Supremo citada anteriormente, debió, además de determinar la inexistencia del derecho a la deducción de las cuotas soportadas, reflejar la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA, y acordar si efectivamente el reclamante tiene derecho a la devolución del IVA indebidamente repercutido, regularizando así la situación con respecto al IVA, por lo que, al no quedar acreditado en el expediente que el reclamante no tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, se acuerda confirmar la regularización practicada, no procediendo exigibilidad de cuota alguna en la medida en que no exceda de aquella que fue soportada por el reclamante.

La doctrina señalada de este Tribunal se ha venido pronunciando en la misma línea que la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que de forma reiterada se ha

referido al derecho a la regularización íntegra, entre otras, en sus sentencias de 3 de abril de 2008 (rec. 3914/2002), 18 de septiembre de 2013 (rec. 4498/2012), 5 de febrero de 2015 (rec. 1933/2013) y, más recientemente, sentencias de 10 y 17 de octubre de 2019 (rec. 4153/2017 y 4809/2017, respectivamente).

No obstante lo anterior, es necesario establecer matizaciones derivadas de la propia naturaleza de los procedimientos tributarios en el seno de los cuales se adoptan las decisiones que conducen a las situaciones planteadas en este supuesto.

En este sentido, y como señala la última de las sentencias del TS mencionada: «una cosa es, por un lado, determinar y, en su caso, declarar la existencia del derecho a la devolución de las cuotas y, otra distinta, delimitar el cauce procedimental para llegar a dicha conclusión». Esto es, ha de distinguirse la perspectiva sustantiva y la procedimental.

La primera, la perspectiva sustantiva es la referida de forma reiterada por la jurisprudencia del TS y acogida por la doctrina de este Tribunal, según lo señalado anteriormente.

Por su parte, la vertiente procedimental ha sido abordada sucintamente por el Tribunal Supremo en las mencionadas sentencias de 10 y 17 de octubre de 2019. Señala la primera de ellas, recaída en el recurso 4153/2017, lo siguiente:

SÉPTIMO.- La devolución de tributos indebidos en el caso de tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión.

Ambas partes fundamentan, principalmente, sus posturas en una visión contrapuesta del principio de íntegra regularización.

Por un lado, el recurrente defiende que, en unidad de acto, procedía en el procedimiento de inspección acordar la devolución de las cuotas indebidamente soportadas.

Por otro lado, la Administración entiende que la operatividad de ese principio ha sido reconocida jurisprudencialmente para otros supuestos, apuntando, además, que no cabe su aplicación a los efectos pretendidos en situaciones de fraude o abuso.

Sin perjuicio del principio de íntegra regularización, cuya virtualidad en el seno del procedimiento inspector se analizará en el siguiente fundamento de derecho, conviene poner de manifiesto que, a partir de la lectura conjunta del artículo 14.3 con relación al artículo 14.1 c) del Reglamento de revisión en vía administrativa, el derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos se confiere –por lo que aquí importa– a la persona o entidad que haya soportado la repercusión cuando el ingreso indebido se refiera a tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión.

Pues bien, de conformidad con el artículo 14.3 del Reglamento de revisión en vía administrativa, ese derecho a la devolución de ingresos indebidos podrá solicitarse por el obligado tributario que soportó la repercusión indebidamente, ins-

tando la rectificación de la autoliquidación mediante la que se hubiese realizado el ingreso indebido.

En estos casos específicos, el artículo 14.3 del Reglamento 2005 conecta con la previsión del artículo 120.3 LGT que habilita al obligado tributario que considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, a instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que reglamentariamente se establezca; y con el artículo 221.4 LGT en cuya virtud, cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del art. 120 de la LGT.

Ahora bien, estos preceptos se refieren a procedimientos específicos, en virtud de los cuales un obligado tributario insta la devolución de los ingresos indebidos, específicamente, de las cuotas indebidamente repercutidas.

Sin embargo, el escenario en el que nos encontramos es aquí otro distinto, pues existe ya un procedimiento de inspección cuyo objeto versa, precisamente, sobre la improcedencia de tributar por IVA y, por ende, de repercutir cuotas, de soportar la repercusión y, en definitiva –si se considera que concurren los requisitos anteriormente referidos del artículo 14 del reglamento de 2005–, de obtener la devolución de dichas cuotas.

Por tanto, no cabe mantener aquí la procedencia de acudir a un eventual procedimiento autónomo (específico de devolución) cuando de manera nuclear y principal, las cuestiones a solventar no son sino una consecuencia directa e inmediata de lo que se discutió, analizó y comprobó por la Administración en el seno del procedimiento de inspección.

(...)

El reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos requiere de la realización de comprobaciones que afectan a distinto obligado tributario de quien soportó la repercusión del tributo, siendo que las necesidades de comprobación que entraña exceden de las competencias y del alcance correspondientes al procedimiento de comprobación limitada en que se acuerde la no deducibilidad de las cuotas soportadas indebidamente repercutidas.

(...)

No existe, en el procedimiento de comprobación limitada, cauce legal que permita que el órgano actuante proceda al examen de las circunstancias y requisitos que recoge la normativa para proceder al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos. Lo anterior ha de entenderse sin perjuicio de que la Administración, en el seno de un procedimiento distinto, enderezado a la adecuada verificación de la concurrencia de los requisitos necesarios para el reconocimiento de la devolución de ingresos indebidos, proceda al mismo. Dicho procedimiento de comprobación, que debería iniciarse de oficio, es el cauce procedimental que este Tribunal considera adecuado para la llevanza a efecto del principio de regularización única y el respeto al principio de neutralidad, de necesaria compatibilidad con la escrupulosa observancia de los límites

a los que la actuación administrativa debe sujetarse, según la configuración que, de sus procedimientos, hace el ordenamiento jurídico vigente.

En lo que a la separación, en el ámbito de la gestión tributaria, de los procedimientos de comprobación limitada y de rectificación de autoliquidaciones se refiere, el propio TJUE recoge tal solución de procedimientos independientes, a tramitar de forma separada conforme a lo señalado en la normativa procedimental interna de cada uno de los Estados Miembros.