

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00/145/2011 de 23/05/2013

Unidad resolutoria: Vocalía 4ª

IVA. Obligación de ingresar el IVA repercutido en una factura aunque la operación no deba tributar por IVA. Requisitos para que no haya deber de ingresar lo indebidamente repercutido en factura.

Existe obligación de ingresar el IVA repercutido en una factura aunque la operación no deba tributar por este impuesto.

Los hechos previos sobre los que se pronuncia el TEAC hacen referencia a, si el hecho de que la entidad X, S.A. revista forma mercantil, le otorga automáticamente la condición de empresario o profesional a efectos de IVA, y si además es necesario que desarrolle una actividad económica también a efectos del Impuesto, ya que, en caso contrario quedaría fuera de su ámbito de aplicación.

La Resolución examina la situación en la que se ha repercutido indebidamente el IVA a la luz de la doctrina del TJCE, quien ha expuesto su criterio diferenciando los casos en los que el contribuyente ha eliminado el riesgo de pérdida de ingresos fiscales que puede generar el derecho a deducción previsto en el artículo 17 de la Sexta Directiva, de los casos en que no lo ha hecho.

En el caso, el contribuyente repercutió improcedentemente el IVA, y también se practicó deducciones improcedentes.

La Resolución es plenamente discutible, muy especialmente en lo que afecta a la sanción que se impone.

Fundamentos de derecho

SEXTO... La siguiente 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, a pesar de no haberse devengado...

A efectos de regularizar las cuotas indebidamente repercutidas, debemos determinar cuál es la posición jurídica de la entidad X, S.A. tras las actuaciones de comprobación e investigación en la que se concluye que la entrega de las fincas... , no está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. Para ello debemos acudir a la normativa comunitaria, al artículo 21.1 de la Sexta Directiva Comunitaria (77/388/CEE vigente en los periodos objeto de comprobación) que dispone: Serán deudores del Impuesto sobre el Valor Añadido: 1. En operaciones de régimen interior: ...c) cualquier persona que mencione la cuota del IVA en una factura o en cualquier documento que produzca sus efectos.

En relación a la aplicación de dicho precepto debe mencionarse la sentencia de 18 de junio de 2009 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Asunto C-566/2007),... Se recoge en dicha sentencia:

"28 Al estipular que el IVA mencionado en la factura se adeuda con independencia de la obligación de abonarlo por una operación sometida al IVA, el artículo 21, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva pretende eliminar el riesgo

de pérdida de ingresos fiscales que puede generar el derecho a deducción previsto en el artículo 17 de la Sexta Directiva (en este sentido, véanse las sentencias Schmeink & Cofreth y Strobel, antes citada, apartados 57 y 61; de 6 de noviembre de 2003, Karageorgou y otros, C-78/02 a C-80/02, Rec. p. I-13295, apartados 50 y 53, y Reemtsma Cigarettenfabriken, antes citada, apartado 23).

- 29... *el riesgo de pérdida de ingresos fiscales no se elimina, en principio, completamente mientras el destinatario de una factura que menciona indebidamente el IVA aún pueda utilizarla para ejercer dicho derecho, conforme al artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva...*
- 36 *El Tribunal de Justicia ha declarado que, para garantizar la neutralidad del IVA, corresponde a los Estados miembros establecer en sus ordenamientos jurídicos internos la posibilidad de corregir cualquier impuesto indebidamente facturado, siempre que el emisor de la factura demuestre su buena fe (sentencia Genius, antes citada, apartado 18).*
- 37 *Sin embargo, cuando quien expide la factura haya eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el principio de neutralidad del IVA exige que el impuesto indebidamente facturado pueda ser regularizado, sin que dicha regularización pueda quedar supeditada a la buena fe de quien expide la factura (véanse las sentencias, antes citadas, Schmeink & Cofreth y Strobel, apartado 58, y Karageorgou y otros, apartado 50)...*
- 39 *A este respecto procede recordar que las medidas que los Estados miembros están facultados para adoptar con el fin de asegurar la exacta percepción del impuesto y de evitar el fraude no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos...*
- 47 *En estas circunstancias, procede afirmar que, en principio, el hecho de supeditar la regularización del IVA indebidamente mencionado en una factura al requisito de la rectificación de esta factura no va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo de eliminar completamente el riesgo de pérdida de ingresos fiscales..."*

Este Tribunal considera que, si bien se ha concluido por la Administración que la entrega de las fincas sitas en la calle ... de ..., no está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido al no tener la entidad X, S.A. la condición de sujeto pasivo del impuesto, conforme a la normativa y jurisprudencia comunitaria dicha entidad es deudora de dicho Impuesto. En este caso la repercusión indebida del Impuesto realizada por X, S.A. habilitó al destinatario de la transmisión W, S.L. para ejercitar el derecho a la deducción. Existe un riesgo de pérdida de ingresos fiscales dado que el sujeto pasivo adquirente posee una factura formalizada que le permite ejercitar su derecho a la deducción ante la Administración Tributaria. En el presente caso, no existe prueba en el expediente administrativo ni ha sido aportada posteriormente por la entidad en vía económico administrativa de la eliminación del riesgo de pérdida de ingresos fiscales, esto es, no se ha expedido factura rectificativa ni se ha procedido a la devolución por el transmitente de las cuotas indebidamente repercutidas al adquirente, y por tanto, conforme a la jurisprudencia comunitaria corresponde al Estado Miembro español establecer en su ordenamiento jurídico interno la posibilidad de corregir cualquier impuesto indebidamente facturado...

En el ámbito nacional,... se prevén dos alternativas:

- Se podrá iniciar ante la Administración tributaria la tramitación de un expediente de devolución de ingresos indebidos.

- Regularizar la situación en la autoliquidación a presentar en el período en el que deba practicarse la rectificación o en las posteriores en el plazo de un año.

... La primera opción sólo cabe si el ingreso efectuado tiene el carácter o la naturaleza de indebido...

En todo caso, la devolución de un IVA indebidamente repercutido no corresponde al sujeto pasivo que lo hubiera declarado e ingresado,...

Si se opta por regularizar la situación en la autoliquidación a presentar en el período en el que deba practicarse la rectificación o en las posteriores en el plazo de un año, además deberá procederse a la devolución de la cuota repercutida indebida al destinatario de la operación.

En el presente expediente, X, S.A. no prueba haber rectificado las cuotas indebidamente repercutidas sobre el destinatario de la operación que ha soportado la carga del impuesto, no constando la entrega de la factura rectificativa...

SÉPTIMO... A continuación habrá que determinar si es ajustado a derecho el acuerdo de imposición de sanción.

Tal y como ha quedado expuesto en los antecedentes de hecho, la conducta que ha sido considerada constitutiva de infracción tributaria por la Inspección, es la relativa a la repercusión impropia del IVA en factura, sin que haya procedido al ingreso de la totalidad del impuesto por efecto de la también indebida deducción de las cuotas soportadas con origen en operaciones que en ningún caso, ni siquiera en el supuesto de tener la condición de sujeto pasivo del impuesto darían derecho a la deducción. No ha considerado la Inspección sin embargo, constitutiva de infracción tributaria la conducta correspondiente a dejar de ingresar las cuotas indebidamente repercutidas por la indebida deducción de las cuotas soportadas, cuya deducción no obstante hubiera podido ejercer en el caso de haber tenido la condición de sujeto pasivo del impuesto...

La Inspección ha tipificado la infracción de conformidad con el artículo 191 de la Ley 58/2003 General Tributaria, como dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria en los plazos legalmente establecidos...

Insistimos en que el obligado tributario debía ingresar la totalidad de las cuotas de IVA indebidamente repercutidas al objeto de que la Administración pudiera devolver dichas cuotas a quien las soportó impropia y que dicha obligación fue incumplida por X, S.A. como consecuencia, en parte, de la deducción de cuotas de IVA claramente no deducibles.

