Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución de 15 Jul. 2019, Rec. 5359/2016

Nº de Recurso: 5359/2016

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Devolución de cuotas indebidamente repercutidas. Falta de ingreso por la entidad que efectúo la repercusión. Supuestos de operaciones no sujetas al IVA en las que se repercute erróneamente el impuesto. Obligación de la Admistración de comprobar si el contribuyente tiene derecho a la devolución de ingresos indebidos. Sigue doctrina STJUE, en supuestos de operaciones no sujetas al impuesto, en las que por error se consigna IVA en las facturas, dichos importes no pueden calificarse de IVA. Criterio reiterado. SANCIÓN TRIBUTARIA. Concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo de la infracción, y por tanto, la adecuación a derecho del acuerdo sancionador impugnado.

El TEAC estima en parte recurso de alzada interpuesto por el obligado tributario, anulando las resoluciones impugnadas para que el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía - Sala de Málaga, compruebe debidamente si la entidad transmitente efectuó algún ingreso por el concepto IVA en períodos anteriores a los comprobados y confirma el acuerdo sancionador.

L 58/2003 de 17 Dic. (General Tributaria) art. 191
L 37/1992 de 28 Dic. (Impuesto sobre el Valor Añadido) art. 7; art. 75; art. 98
L 30/1985 de 2 Ago. (Ley del IVA) art. 8
RD 520/2005 de 13 May. (Regl. general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa) art. 14; art. 36

Supuestos de operaciones no sujetas al IVA en las que se repercute erróneamente el impuesto. Obligación de la Administración de comprobar si el contribuyente tiene derecho a la devolución de ingresos indebidos

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 15 de julio de 2019

RECURSO: 00-05359-2016; 00-00471-2017

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA

NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA

RECURRENTE: DTOR DPTO INSPEC. FINANC (**XY SL** - NIF ---

DOMICILIO: CALLE **...**MADRID (MADRID) - España

RECURRENTE: **XY SL** - NIF ...

REPRESENTANTE: **Rx...** - NIF ---

DOMICILIO: **...**- CORDOBA (CORDOBA) - España

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal han tenido entrada los siguientes recursos de alzada que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-05359-2016	24/02/2016	07/09/2016
00-00471-2017	15/01/2016	24/01/2017

Interpuestas contra la resolución acumulada de las reclamaciones económico-administrativas 29/03657/2014 y 29/03659/2014 dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía - Sala de Málaga, interpuestas, respectivamente, contra la liquidación **A23 ...705** dictada por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía de la AEAT, relativa a los períodos mensuales de IVA del año 2009; y contra acuerdo sancionador **A23 ...000**, derivado de aquella liquidación, dictado por la misma Dependencia Regional, relativo a las infracciones tributarias de los artículos 191 y 195 de la Ley General Tributaria.

- El recurso 00/00471/2017 ha sido interpuesto por **XY SL** .

- El recurso 00/05359/2016 ha sido interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

La cuantía de la reclamación es de 252.854,05 euros, correspondiente al período 11 del año 2009.

SEGUNDO.- De los antecedentes que obran en el expediente se comprueba que **XY SL** celebró un contrato el 12 de febrero de 2004 por el cual adquiría la "**ESPE**" de la sociedad **AB SL** por un precio de 1.592.682,08 euros más IVA al 16% (254.829,13 euros). Sin embargo, ésta última transmitió la misma estación de servicio en julio de 2004 a la entidad **ESNT SL.**

Esta doble venta originó una serie de procesos judiciales en los que los dos adquirentes reclamaban para sí el derecho de propiedad sobre la "**ESPE**". Dicho proceso finalizó mediante el Auto de 16 de junio de 2009 del Tribunal Supremo (n.º de recurso 2182/2008) en el que declaraba inadmisible el recurso de casación interpuesto por la entidad **ESNT** SL contra la sentencia de 24 de septiembre de 2008 de la Audiencia Provincial de Sevilla, en la que, a su vez, se declaraba que **XY SL** había adquirido la propiedad de la estación de servicio.

Así, **AB SL** emitió la factura correspondiente a la venta el 30 de octubre de 2009 a **XY SL**, quien se practicó la deducción de 254.830,19 euros en el período 11 de 2009.

TERCERO.- Posteriormente, la mencionada Dependencia Regional de Inspección notificó a **XY SL** el inicio de un procedimiento de inspección relativa, entre otros, a los períodos mensuales de IVA del año 2009 el 24 de marzo de 2013, por el transcurso del plazo de 10 días naturales desde que dicha comunicación se puso a disposición en la dirección electrónica habilitada de **XY SL**, el día 13 de marzo de 2013.

Durante la tramitación del procedimiento se documentaron dilaciones durante un total de 253 días.

Previa incoación de actas de disconformidad, el 4 de agosto de 2014 se notificó a **XY SL** la

liquidación que puso fin al procedimiento. La regularización practicada, que confirmó la propuesta contenida en el acta, se basó en declarar como no deducible el IVA soportado por **XY SL** en la adquisición de la "**ESPE**", al considerar la Inspección que resultaba aplicable el supuesto de no sujeción del artículo 7 1º de la Ley 37/1992, de 28 diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por ello, minoró el IVA deducible en el período 11 del año 2009 en el importe declarado de 254.830,19 euros, de manera que se eliminó las cantidades a compensar en período posteriores declaradas por el reclamante (219.596 euros) y resultando una cantidad a ingresar de 27.048,10 euros, tras la compensación de las cuotas declaradas a compensar en el período 10. Asimismo, se elimina la compensación practicada en el período 12, resultando una cantidad a ingresar de 8.181,25 euros.

En la liquidación se considera que no procede efectuar la devolución de ingresos indebidos por el siguiente motivo:

"No consta que la entidad vendedora **AB SL** haya declarado ni ingresado cantidad cobrada en concepto de IVA durante el año 2.009. No se produce un perjuicio económico en la entidad **XY SL** al considerar no deducible el IVA soportado por no ser conforme a derecho porque se puede neutralizar dicho efecto entre las dos entidades intervinientes, por las siguientes razones:

El precio de la compraventa de la estación de servicio ascendió a 1.592.682,08 euros más IVA al 16% (254.829,13 euros), tal como consta en el contrato de 12 de febrero de 2.004 elevado a público en escritura de 30 de octubre de 2.009.

Según se hace constar en la referida escritura pública, la cantidad de 254.829,13 euros que se corresponde con el IVA de la operación, es abonado en ese acto por **XY SL** [...].

En cuanto al resto del precio, se establece en la escritura pública que, en cualquier caso, **XY SL** deberá abonarlo a **AB SL** en el plazo de 6 meses desde su firma.

En cuanto al pago del resto del precio, en contrato privado de 28 de abril de 2.011 formalizado entre **AB SL** y **XY SL**, se estipula en su clausula segunda que los otorgantes convienen en fijar los daños y perjuicios a favor de **XY SL**, derivados de la privación de la explotación de la estación de servicio "**ESPE**", en la suma de 500.000,00 euros, referidos al período comprendido entre el 10 de enero de 2007 y el 16 de junio de 2009. Importe que las partes aplican al pago del resto del precio de la compraventa que, a esa fecha reconocen que ascendía a la cantidad de 789.854,40 euros.

Respecto del resto de la cantidad pendiente de cobro, es decir la cantidad de 289.854,40 euros, se acuerda su consignación por **XY SL** en el Juzgado de Primera Instancia nº 1 de Sevilla [...].

El día 07/06/2013 mediante diligencia de ordenación del Jugado de Primera Instancia n.1 de Sevilla, hace entrega de mandamiento de pago **T-717...** a **XY SL**, a través de su procurador, por importe de 289.854,40 euros en concepto de devolución de consignación.

El obligado tributario aportó un burofax de fecha 2 de abril de 2.014 que se encuentra incorporado al expediente electrónico como anexo a diligencia 22/04/14, en el que **AB SL**, le exige a **XY** la devolución como resto del precio, del importe consignado 289.854,40 euros que éste ha recibido, todo ello de acuerdo con el contrato firmado el 28/04/11 anteriormente citado. Asimismo consta en el burofax que **XY** se opone a su entrega pese a que constituye su obligación de pago del resto del precio, y apropiándose en consecuencia, de dicha cantidad.

Por tanto, **XY SL** está reteniendo la cantidad de la consignación 289.854,40 euros, (que en principio es un derecho de **AB SL**), cantidad muy similar a la pagada por el IVA, 254.829,13 euros, por lo que se estaría resarciendo del perjuicio económico que le estuviese ocasionando la no deducibilidad del IVA, es decir, lo estaría tomando a cuenta del IVA que **AB SL** no ha ingresado, neutralizándose así cualquier perjuicio económico. Se produce una subsanación de intereses privados entre ellos".

Disconforme con dicha resolución, el reclamante interpuso la reclamación económico-administrativa 29/03657/2014 ante el TEAR de Andalucía, Sala de Málaga, alegando, en síntesis:

1) Que la operación no constituía la transmisión de una unidad económica autónoma.

2) Que, en caso contrario, procede reconocer la devolución de ingresos indebidos por el IVA pagado.

CUARTO.- El mismo día de la firma de las actas se notificó a **XY SL** el inicio de un procedimiento sancionador por infracción tributaria de los artículos 191 y 195 de la Ley General Tributaria mediante la notificación de una propuesta de sanción.

Dicho procedimiento finalizó el 4 de agosto de 2014, cuando se notificó al reclamante el acuerdo sancionador por el que se imponían cuatro sanciones tributarias:

- Una sanción de 13.524,05 euros por infracción del artículo 191 en el período 11.

- Una sanción de 4.090,63 euros por infracción del artículo 191 en el período 12.

- Una sanción de 109.798,00 euros por infracción del artículo 195 en el período 11.

- Una sanción de 2,42 euros por infracción del artículo 195 en el período 12.

Disconforme con dicho acuerdo sancionador, el reclamante interpuso la reclamación económico-administrativa 29/03659/2014 ante el TEAR de Andalucía, Sala de Málaga, en la que reiteró las alegaciones realizadas contra la liquidación.

QUINTO.- El TEAR de Andalucía, Sala de Málaga, resolvió acumuladamente ambas reclamaciones con el siguiente sentido:

1) Que procedía la aplicación del supuesto de no sujeción del artículo 7 1º de la Ley 37/1992, por lo que las cuotas no habían sido soportadas debidamente y no procedía su deducción.

2) Que, sin embargo, la Administración debería haber procedido al reconocimiento de la devolución de ingresos indebidos.

3) Que el acuerdo sancionador era conforme a Derecho.

SEXTO.- Dicha resolución del TEAR de Andalucía, Sala de Málaga, fue notificada al **XY SL** el 18 de diciembre de 2015, quien interpuso recurso de alzada ordinario 00/00471/2017 ante este Tribunal el 15 de enero de 2016. En dicho recurso, el reclamante afirma:

"Que prestamos nuestra conformidad a la resolución dictada salvo a la cuestión resuelta en el fundamento QUINTO consistente en determinar la procedencia de las sanciones impuestas, motivo por el cual interponemos con carácter exclusivo sobre tal cuestión RECURSO DE ALZADA [...]".

Tras ello alega que carece de dolo o culpa en su actuación, por lo que no debe sancionar, y que se incurre en falta de motivación.

SÉPTIMO.- Asimismo, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT interpuso el recurso de alzada ordinario 00/05359/2016 ante este Tribunal Central, al amparo del artículo 241.3 de la Ley General Tributaria.

Previa notificación de la puesta de manifiesto, dicho Director formuló alegaciones el 12 de mayo de 2016 manifestando, en síntesis, que la liquidación había acordado procedentemente la no devolución de ingresos indebidos porque no se cumplían los requisitos previstos por el artículo 14.2 c) del Reglamento General de Revisión en la Vía Administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005. En concreto, porque no se habían ingresado las cuotas repercutidas.

Asimismo, argumenta que la Administración Tributaria no puede exigir el importe repercutido al transmitente de acuerdo con la doctrina de este Tribunal Central, puesto que el artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE no ha sido traspuesto a la normativa nacional, por lo que la interdicción del efecto vertical directo inverso impide su aplicación (RG 00/05328/2012 y RG 00/07547/2012).

Previa puesta de manifiesto del recurso de alzada del Director del Departamento a **XY SL**, éste presentó alegaciones, argumentando que corresponde a la Administración probar que dicho ingreso no se ha realizado, de acuerdo con la sentencia 640/2015 de 7 de mayo de 2015 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, y dicta la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de junio de 2012, Asunto C-80/2011 y C-142/2011.

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 y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

SEGUNDO.- Los recursos de alzada arriba señalados se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- Si la resolución del TEAR de Andalucía, Sala de Málaga, es o no conforme a Derecho.

CUARTO.- La única cuestión planteada en relación a la liquidación es la procedencia de reconocer la devolución de ingresos indebidos, afirmada por el TEAR de Andalucía, Sala de Málaga, cuestionada por el Director del Departamento y asumida por el reclamante.

Este Tribunal debe comenzar por recordar que ya ha establecido un criterio reiterado en relación a la procedencia de la devolución de ingresos indebidos en aplicación el principio de regularización íntegra como se puede ver en las resoluciones de 19 de febrero de 2015 (RG 00/03545/2011) y de 14 de diciembre de 2017 (RG 00/03516/2014). Así, en la primera de ellas este Tribunal afirmó:

Ahora bien, alega el reclamante que el principio de regularización íntegra exige de la Administración un reconocimiento expreso del derecho del contribuyente a la devolución de la cuota de IVA indebidamente soportado.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de abril de 2008, recurso 3914/2002, dictada a propósito de un supuesto con efectos análogos al aquí debatido, dio solución al problema, al considerar, en virtud del principio de regularización íntegra, que cuando se trate de regularizar la situación con respecto al IVA y el adquirente se hubiera deducido el importe soportado indebidamente por una repercusión improcedente, aceptar el criterio de la Inspección de practicar liquidación para que el repercutido ingrese de nuevo las cuotas indebidamente deducidas y además con los correspondientes intereses de demora (sin perjuicio, una vez restablecida la situación, del derecho a instar la devolución de ingresos indebidos), no puede considerarse razonable por los graves perjuicios que se ocasionan al contribuyente.

En el caso planteado en dicha Sentencia resulta que la Inspección practicó liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, al haber adquirido unos terrenos sobre cuyo precio de compra le fue repercutido el IVA, originando ello unas cantidades a pagar que posteriormente fueron deducidas como Impuesto soportado, no procediendo liquidación por el IVA por las adquisiciones de acuerdo con el criterio de la inspección, dado que, en el momento de la entrega de los bienes no tenían la condición de edificables, estando, por consiguiente, exentos del pago de tal Impuesto (art. 8.º 1.20 de la Ley 30/1985) y sujetos al pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Confirmada la liquidación por resolución del TEAC de 18 de diciembre de 1998, en cuanto declara que no son deducibles las cuotas soportadas en concepto de IVA, el Tribunal Económico-Administrativo Central rechazó que la entidad reclamante tuviese derecho a la rectificación por la Administración de la repercusión indebida, pero sin derecho a la devolución, por haber deducido el importe de las cuotas soportadas, por entender que en estos casos la vía de actuación consiste en instar del empresario que ha repercutido el Impuesto que solicite la devolución de los ingresos indebidamente realizados como consecuencia de la repercusión de las cuotas, según lo establecido en el art. 9.º 2 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el que se regulaba el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria.

Pues bien, resuelve el Tribunal Supremo en su fundamento de derecho sexto lo siguiente:

"Sexto. (...) Ahora bien, a la hora de regularizar la situación con respecto al IVA, nada se decía cuando el adquirente se hubiera deducido el importe soportado indebidamente, por una repercusión improcedente, por lo que una interpretación tan estricta del art. 9.º 2 del Real Decreto 1163/1990, como la mantenida por el TEAC, para aceptar el criterio de la Inspección, que practica liquidación para que el repercutido ingrese de nuevo las cuotas indebidamente deducidas y además con los correspondientes intereses de demora, sin perjuicio, una vez restablecida la situación, del derecho del vendedor a instar la devolución de ingresos indebidos, no puede considerarse razonable por los graves perjuicios que se ocasionan al contribuyente.

En efecto, es patente que la pretensión de la Administración de cobrar por las cuotas indebidamente deducidas, y además con sus intereses, con independencia de la regularización sobre la base de la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones, conduce a una situación totalmente injusta, con el consiguiente perjuicio para el adquirente, en cuanto comporta una doble tributación por unas mismas operaciones que sólo puede ser reparada si al final se consigue la devolución del IVA. (...)

Es cierto que el adquirente no podía deducir las cuotas indebidamente repercutidas, pero en la realidad soportó la repercusión, cuestionándose la sujeción del IVA varios años después, por lo que la Inspección, en esta situación, debió limitarse, ante la conclusión de la exención del IVA, por la solución más favorable al contribuyente, reflejando la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA y, al mismo tiempo, la inexistencia de derecho a la devolución por haber deducido el importe de las cuotas en declaraciones posteriores."

Este criterio se confirmó en la Sentencia del mismo órgano jurisdiccional de 18 de septiembre de 2013 (recurso de casación para la unificación de doctrina 4498/2012) en el se había adquirido en pro indiviso el 43% de un edificio en Barcelona, procediendo el adquirente a la deducción de las cuotas soportadas al renunciar a la exención del IVA. La Administración Tributaria rechazó la citada deducción, pues entendió que al tratarse de un pro indiviso, el sujeto pasivo era la comunidad de bienes y no los condueños. En dicha Sentencia se afirma que no se discute quién es el obligado a soportar la repercusión sino que la cuestión debatida era resolver si en este supuesto, aun aceptando que el obligado a soportar la repercusión es la comunidad de bienes y no el copropietario, es contraria a Derecho la liquidación practicada por no ir continuada de un inmediato acuerdo de devolución de la cantidad cuya repercusión fue sufrida.

En términos idénticos, referidas al mismo reclamante, las Sentencias de 22 de enero de 2014 (recurso de casación 5699/2011) y de 23 de enero de 2014 (recurso de casación 5668/2011). En el mismo sentido, también en relación con la adquisición en proindiviso de un inmueble, las Sentencias de 10 de abril de 2014 (recurso de casación 2887/2012) y de 11 de abril de 2014 (2877/2012).

Por otro lado, el mismo criterio aplica la Sentencia de cinco de junio de 2014, en el recurso de casación 947/2012. En este caso, la Inspección regulariza la situación del obligado tributario y concluye que no existía el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de unos terrenos al considerar que la operación no estaba sujeta a IVA sino a la modalidad de Trasnmsiones

Patrimoniales Onerosas, al considerar que los vendedores no tenían la condición de sujeto pasivo del impuesto en el momento de la transmisión.

De dicha Sentencia podemos destacar el siguiente fundamento:

"QUINTO.- Pasamos ahora a resolver el tercer motivo de casación, en el que, como antes de dijo, se alega infracción de los principios de seguridad jurídica, confianza legítima y proporcionalidad.

Pues bien, el principio de seguridad jurídica, consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución, no ampara el derecho a deducir de quien soportó de buena fe una deducción indebida, razón por la cual resulta procedente la práctica de la liquidación procedente.

Ahora bien, lo que no protege el principio de seguridad jurídica es la situación de quien habiendo deducido el importe de una repercusión indebida se ve sometido a una actuación inspectora de regularización que da lugar a una duplicidad impositiva, mediante la exigencia del impuesto indebidamente deducido sin devolución simultánea del importe de la repercusión indebida.

Por ello, en la Sentencia de 3 de abril de 2008 (recurso de casación 3914/2002), referida a un supuesto análogo al que se contempla en este recurso, se dijo: "Es cierto que el adquirente no podía deducir las cuotas indebidamente repercutidas, pero en la realidad soportó la repercusión, cuestionándose la sujeción del IVA varios años después, por lo que la Inspección, en esta situación, debió limitarse, ante la conclusión de la exención del IVA, por la solución más favorable al contribuyente, reflejando la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA y, al mismo tiempo, la inexistencia de derecho a la devolución por haber deducido el importe de las cuotas en declaraciones posteriores." En la misma Sentencia se dijo que "es patente que la pretensión de la Administración de cobrar por las cuotas indebidamente deducidas, y además con sus intereses, con independencia de la regularización sobre la base de la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones, conduce a una situación totalmente injusta, con el consiguiente perjuicio para el adquirente, en cuanto comporta una doble tributación por unas mismas operaciones que sólo puede ser reparada si al final se consigue la devolución del IVA.

Este criterio se confirmó en la Sentencia de 18 de septiembre de 2013 (recurso de casación para la unificación de doctrina 4498/2012)."

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 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.

En el presente caso, la oficina gestora, rechaza la deducción por el hecho de que la transmisión de los locales es una operación exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (concepto Transmisiones Patrimoniales

Onerosas), al no cumplirse los requisitos para poder renunciar a la exención del impuesto sobre el valor añadido, habiéndose efectuado, por tanto, una repercusión indebida del impuesto por parte del sujeto pasivo que realizó la entrega del bien inmueble.

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, independientemente de la regularización sobre la base de la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentos (concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas), 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.

En consecuencia, de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y de la doctrina de este Tribunal se deduce que la Inspección está obligada a comprobar si el contribuyente tiene derecho a la devolución de ingresos indebidos, para lo que tendrá que efectuar las comprobaciones pertinentes. En consecuencia, este principio de regularización íntegra no impone, per se, efectuar una devolución de ingresos indebidos, sino que obliga a que la Administración compruebe si el contribuyente tiene o no derecho a la misma.

QUINTO.- En particular, subyace que se ha de comprobar si el contribuyente cumple con los requisitos previstos por el artículo 14.2 c) del Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa, aprobado por el RD 520/2005, como menciona el Director del Departamento. Dicho artículo tenía la siguiente redacción en la fecha en que se dictó la liquidación:

"Tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades:

[...]

c) La persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades. No obstante, únicamente procederá la devolución cuando concurran los siguientes requisitos:

1.º Que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura cuando así lo establezca la normativa reguladora del tributo.

2.º Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas. Cuando la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo tenga derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas o satisfechas por la misma, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando dicha persona o entidad las hubiese consignado en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.

No obstante lo anterior, en los casos de autoliquidaciones a ingresar sin ingreso efectivo del resultado de la autoliquidación, sólo procederá devolver la cuota indebidamente repercutida que exceda del resultado de la autoliquidación que esté pendiente de ingreso, el cual no resultará exigible a quien repercutió en el importe concurrente con la cuota indebidamente repercutida que no ha sido objeto de devolución.

La Administración tributaria condicionará la devolución al resultado de la comprobación que, en su caso, realice de la situación tributaria de la persona o entidad que repercuta indebidamente el tributo.

3.º Que las cuotas indebidamente repercutidas y cuya devolución se solicita no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron, a quien las repercutió o a un tercero.

4.º Que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. En el caso de que el derecho a la deducción fuera parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiese resultado deducible".

En primer lugar, ha de indicarse, en relación a la cuestión planteada por el Director recurrente se ha pronunciado recientemente este TEAC en resolución de 25 de junio de 2019, RG: 00/01972/2017, en cuyo fundamento de derecho quinto se señala:

"(...)

De acuerdo con el artículo 14.2.c) 2.º del Real Decreto 520/2005, únicamente procederá la devolución a la persona que haya soportado la repercusión indebida siempre que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas, lo que no ocurre en este caso. De esta forma, cabe afirmar que no existe enriquecimiento injusto de la Administración, puesto que en ningún momento ha percibido la cuota repercutida en la operación. Pero, además, es fundamental señalar, que nunca deberá percibirla, ya que la operación no está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, y éste no se ha devengado. Precisamente, por este motivo, prevé la norma reglamentaria en casos como el que nos ocupa, que la cuota indebidamente repercutida que exceda del resultado de la autoliquidación y que esté pendiente de ingreso, no sea exigible por la Administración a quien repercutió. A este respecto, consta en el acuerdo recurrido que no procede efectuar la devolución solicitada, pero sí minorar, por parte del Organo de Recaudación, la deuda procedente de la autoliquidación de IVA de XX del 1T de 2011 en 4.590.000,00 euros, esto es, en el importe indebidamente repercutido y no ingresado en la Hacienda Pública.

La doctrina de este TEAC, recogida en resoluciones como la de 22 de septiembre de 2015 (RG 5328/12) y 25 de abril de 2015 (RG 7547/12), señala que no procede exigir por parte de la Administración tributaria el ingreso del IVA no devengado basándose en el artículo 203 de la Directiva del IVA puesto que nuestra normativa exige declarar el IVA devengado, sin hacer mención al IVA repercutido, y no está traspuesto dicho artículo. Por elllo, en este caso, no cabría exigir el ingreso de un IVA repercutido, cuando se ha comprobado que la operación no estaba sujeta.

Por el contrario , la devolución a la reclamante claramente implicaría un perjuicio para la Administración, que asumiría un coste que ninguna relación tiene con el ámbito tributario, sino que es una cuestión que debe dirimirse entre los interesados como particulares, acudiendo en su caso a la correspondiente vía jurisdiccional.

En este sentido, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en sentencia de 6 de noviembre de 2003, asuntos acumulados C-78/02 a C-80/02, Maria Karageorgou y otros, señala que:

«Según se desprende de los apartado 40 y 41 de la presente sentencia, los servicios de que se trata en el asunto principal no están sujetos al IVA y, por consiguiente, el importe que figura por error como IVA en las facturas correspondientes a dichos servicios no puede calificarse de IVA».

Finalmente, analizadas las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea citadas por la reclamante en sus alegaciones, este Tribunal considera que en nada modifican las conclusiones alcanzadas, puesto que en todos los casos planteados sí hubo ingreso de las cuotas indebidamente repercutidas por parte del repercutidor en la Administración tributaria, que es precisamente el requisito objeto de controversia en la presente reclamación."

SEXTO.- Sentado lo que antecede, en el acuerdo de liquidación contra el que se reclama, se valoró la falta de ingreso de la cuota repercutida del siguiente modo (el subrayado es nuestro):

"No consta que la entidad vendedora **AB SL** haya declarado ni ingresado cantidad cobrada en concepto de IVA durante el año 2.009".

Según se deduce del expediente, la factura correspondiente a la venta se emitió el 30 de octubre de 2009. Sin embargo, el obligado tributario debería haber declarado e ingresado las cuotas en el momento en que, en principio, se habría producido el devengo del impuesto. El artículo 75.Uno 1º LIVA señala:

"Se devengará el Impuesto:

1.º En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente".

Por su parte, según el artículo 75.Dos LIVA:

"No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a las entregas de bienes comprendidas en el artículo 25 de esta Ley".

Así, de los hechos que figuran en el expediente, se observa que la puesta a disposición no se produce en el año 2009, sino con anterioridad. Conforme a la sentencia de 24 de septiembre de 2008 de la Audiencia Provincial de Sevilla, la propiedad se había transmitido efectivamente mediante el contrato privado de compraventa de 12 de febrero de 2004.

Más aún, incluso aunque la puesta a disposición se hubiera producido con la escritura pública, la misma Inspección relaciona en el acuerdo de liquidación la existencia de pagos anteriores por importe de 363.125,97 euros. Tales pagos originan asimismo el devengo del impuesto.

Sin embargo, la Inspección no hace ningún análisis sobre el devengo del impuesto, sino que asume que se produce íntegramente en 2009.

Es más, este Tribunal aprecia que hay contradicción entre lo señalado en el acuerdo de liquidación y en la propuesta de imposición de sanción, notificada en la misma fecha que la firma del acta, en la que se afirma:

"De proceder a dicha deducción incorrecta de las cuotas, el sujeto pasivo lo debería haber hecho en el año 2.004, aunque dichas cuotas nunca son conforme a derecho, [...]".

Lo que no resulta coherente con la consideración de que el devengo se produjo en 2009. En este sentido, cabe recordar que conforme al artículo 98.Uno LIVA:

"El derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles, salvo en los casos previstos en los apartados siguientes".

En consecuencia, este Tribunal considera que s si bien no procede la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas y no ingresadas, sin embargo, en el caso que nos ocupa, no se ha comprado debidamente si la entidad transmitente efectuó algún ingreso por este concepto en períodos anteriores. Por lo que procede estimar en parte el recurso interpuesto por el Director del Departamento, debiendo realizar la Administración las comprobaciones oportunas.

SÉPTIMO.- La segunda cuestión, la única planteada por **XY SL**, es la legalidad del acuerdo sancionador. En este sentido, argumenta que carece de dolo o negligencia y, por ello, de la culpabilidad necesaria para la imposición de sanciones, así como que la resolución del TEAR de Andalucía, Sala de Málaga, carece de la motivación necesaria.

Respecto al análisis de la culpabilidad, debe realizarse en el procedimiento administrativo sancionador a través de la motivación, que permite, en su caso, concluir que la conducta del obligado tributario es culpable.

En virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, aquélla debe reflejar todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador, ya que tal proceder impide el control jurisdiccional sobre el modo en que la Administración ha hecho uso de su potestad, al desconocer las razones o valoraciones que ha tenido en cuenta para imponer una determinada sanción.

A este respecto, el artículo 211.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria dispone:

"La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta ley. En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad."

Debe examinarse, por tanto, si el acuerdo sancionador contiene todos los elementos que exigen los preceptos citados, esto es, si la fundamentación jurídica del mismo es suficiente, acreditando de esta manera la culpabilidad del sujeto infractor.

Respecto a la culpabilidad debe señalarse que la Ley General Tributaria de 1963, en la redacción que le otorga la Ley 25/1995, y posteriormente la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, constituyeron avances en el proceso de asimilación del régimen sancionador administrativo al régimen penal, siguiendo las pautas marcadas por el Tribunal Constitucional en sus sentencias, entre otras, 55/1982, de 26 de julio, y 76/1990, de 26 de abril. El elemento de la culpabilidad y su requisito básico, que es la imputabilidad, entendida como la capacidad de actuar culpablemente, están presentes en nuestro ordenamiento jurídico fiscal, como lo prueba la afirmación contenida en el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria de 1963, a cuyo tenor las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia, porque, en palabras del Tribunal Constitucional, "ello significa con toda evidencia, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave; y de otro, que más allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados".

En términos análogos se pronuncia la actual Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, en sus artículos 178 y 179.

De todo lo expuesto se desprende que la culpabilidad y la tipicidad se configuran como los elementos fundamentales de toda infracción administrativa y también, por consiguiente, de toda infracción tributaria; y que el elemento subjetivo está presente cuando la Ley fiscal sanciona las infracciones tributarias cometidas por simple negligencia.

Conviene, por tanto, profundizar en el concepto de negligencia. Su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. Ese bien jurídico, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública y, a través de ellos, el progreso social y económico del país, intereses que se concretan en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos conforme establece el artículo 31 de la Constitución. En ese sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo, en Sentencias, entre otras, de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio y 16 de noviembre de 1998 y 17 de mayo de 1999, en las cuales se hace referencia a la Circular de la Dirección General de Inspección Tributaria de 29 de febrero de 1988 que, a su vez, se hace eco de la tendencia jurisprudencial de "vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, especialmente cuando la ley haya establecido la obligación, a cargo de los particulares, de practicar operaciones de liquidación tributaria".

La negligencia, por otra parte, como han indicado las sentencias del Tribunal Supremo anteriormente señaladas, no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

Como resumen de lo expuesto, se reitera una vez más el criterio de este Tribunal Económico-Administrativo Central, recogiendo la doctrina expuesta del Tribunal Constitucional y la del Tribunal Supremo, en la materia, en el sentido de que no puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva o presunta, sino que la intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia. En este aspecto se ha expuesto que sólo el error invencible supone una ausencia de culpabilidad, mientras que el vencible excluye el dolo pero no la culpa, debiendo el invencible alegarse y probarse por quien lo padezca, y teniendo en cuenta las circunstancias del infractor.

Es importante traer a colación la más reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, de especial trascendencia respecto del asunto que estamos tratando: Sentencias de 22 de octubre de 2009 (recurso de casación número 2422/2003) y 1 de febrero de 2010 (recurso de casación número 6906/2004), de las que ya se ha hecho eco este Tribunal en resoluciones anteriores (RG 3232/08, de 22 de junio de 2010; RG 7130/08, de 21 de septiembre de 2010). En las indicadas sentencias, el Tribunal Supremo señala que la Administración debe desarrollar una actividad probatoria, no solo de los hechos que motivan la regularización, sino de la existencia de culpabilidad en la comisión de los mismos. La ausencia o insuficiencia de esta última actividad probatoria desemboca en una falta de motivación de la culpabilidad que vicia el acuerdo sancionador, en cuyo caso debe ser anulado. Mantiene el Tribunal Supremo que la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no pueden ser el resultado de cualquier incumplimiento, y la no concurrencia de alguno de los supuestos de exoneración de responsabilidad, no es suficiente para fundamentar la sanción porque el principio de presunción de inocencia no permite justificar la existencia de culpabilidad por exclusión.

El Tribunal Supremo ha seguido matizando y detallando esta doctrina en pronunciamientos posteriores, interesando destacar la sentencia de 12 de julio de 2010, recaída en el recurso 480/2007, que trata la cuestión relativa a la motivación de la existencia de culpabilidad así como la posibilidad prevista por la ley de sancionar cuando se aprecie culpabilidad en grado de simple

negligencia.

Así, como se indica en el acuerdo sancionador, la entidad **XY SL** ignoró absolutamente que la estación de servicio transmitida tenía la condición de unidad económica autónoma, puesto que se transmitía un negocio íntegro. Este elemento es tan indudable, y aceptado por la entidad en la actualidad, que no puede más que apreciarse un total desprecio por la norma.

En el mismo sentido, no pueden acogerse las alegaciones **XY SL** sobre su falta de culpabilidad, puesto que en las mismas se refieren continuamente a hechos acaecidos con posterioridad al 12 de febrero de 2004, que nada tienen que ver con la forma de tributar de la operación.

Por otro lado, **XY SL** argumenta la falta de motivación. En este sentido, el acuerdo sancionador está motivado del siguiente modo:

"El obligado tributario **XY SL**, NIF **...**, es responsable de la conducta anteriormente descrita en cuanto que le es imputable la misma como sujeto pasivo del impuesto, apreciándose culpabilidad en la medida en que ha presentado declaraciónliquidación por el período 11/2009 y 12/2009 dejando de ingresar las cuotas derivadas de la liquidación contenida en el acta por importe de 27.048,10 euros en el mes de noviembre y de 8.181,25 euros en diciembre. Asimismo ha acreditado improcedentemente partidas a compensar en cuota para ejercicios futuros la cantidad de 219.600,84 euros, todo ello como consecuencia de haberse deducido en el mes de noviembre de 2.009, el IVA soportado de 254.829,13 euros por la compra de la **E.S ESPE**, que como se ha expuesto anteriormente no es conforme a derecho, al tratarse de una operación no sujeta del artículo 7 LIVA por ser la transmisión de unidad económica autónoma, lo que ha determinado además que haya dejado de ingresar cuotas, incurriendo en negligencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. No cabe por tanto admitir la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la Ley 58/2003 General Tributaria".

Como se puede apreciar, esta motivación se aleja absolutamente de formas estereotipadas, puesto que está expresamente referido a la conducta de **XY SL**, al indicar:

- Cuál es la conducta de **XY SL** que ha generado la infracción tributaria ("haberse deducido en el mes de noviembre de 2.009, el IVA soportado de 254.829,13 euros por la compra de la **E.S ESPE**, que como se ha expuesto anteriormente no es conforme a derecho, al tratarse de una operación no sujeta del artículo 7 LIVA por ser la transmisión de unidad económica autónoma").

- Qué resultado ha generado esa actuación ("dejando de ingresar las cuotas derivadas de la liquidación contenida en el acta por importe de 27.048,10 euros en el mes de noviembre y de 8.181,25 euros en diciembre. Asimismo ha acreditado improcedentemente partidas a compensar en cuota para ejercicios futuros la cantidad de 219.600,84 euros").

- Y la concurrencia de negligencia en dicha conducta, al haberse ignorado absolutamente el artículo 7 LIVA. Así, en los hechos argumenta: "Considerando que el contribuyente sabía que estaba comprando una estación de servicio, un negocio, que iba a continuar en el ejercicio de dicha actividad, tal como se ha descrito anteriormente, debía saber que la repercusión de IVA no procedía, y en consecuencia una vez producida la repercusión debía haber instado a una rectificación de la factura y de las cuotas por parte del vendedor, en vez de realizar dicha compensación de cuotas y de tributar menos por este impuesto que lo que le correspondía".

Por su parte, la resolución del TEAR de Andalucía, Sala de Málaga, después de explicar el concepto de negligencia, razona:

"En el caso que nos ocupa a juicio de este Tribunal, sí concurre la culpabilidad exigida por nuestra legislación, al haber acreditado o determinado improcedentemente partidas a deducir o compensar en declaraciones futuras a dicho período y dejado de ingresar cuotas, sin justificación legal que ampare dicha actuación y sin que su actuación tal y como se expuso en la resolución de la reclamación

económico-administrativa 29/3657/2014 relativa a la liquidación, quepa encuadrarla en una interpretación razonable de la normativa reguladora de los aspectos controvertidos, al no acreditar que adquirió solamente unos inmuebles, [...]".

Tras ello, pasa a examinar la motivación del acuerdo sancionador, que considera apropiada.

Todo lo expuesto lleva a este Tribunal a confirmar la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo de la infracción, y por tanto, la adecuación a Derecho del acuerdo sancionador impugnado, así como la resolución del TEAR en este punto. En consecuencia, ha de desestimarse el recurso de alzada interpuesto por **XY SL**.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

acuerda

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando las resoluciones impugnadas en los términos señalados en la presente resolución.