

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ054009

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 20 de marzo de 2014

Vocalía 4.<sup>a</sup>

R.G. 1137/2012

**SUMARIO:**

**IVA. Devengo. Entrega de bienes.** *Los contratos de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes se asimilan a los contratos de arrendamiento-venta.* En este caso nos encontramos ante la adjudicación por un ente público de un derecho real de superficie para la construcción y explotación por un período de 20 años de un centro de mayores, revirtiendo el centro al ente público al finalizar dicho plazo. El superficiario se compromete, una vez construido el centro, a cederlo en arrendamiento al ente público propietario de los terrenos durante el plazo a que se extiende el derecho de superficie. Se trata de un negocio jurídico complejo en el que la cesión del centro en arrendamiento debe calificarse como entrega de bienes, pues se trata de cesión equiparable a un arrendamiento-venta o asimilado, teniendo en cuenta que se asimilan a dichos contratos de arrendamiento-venta, los contratos de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes. El IVA se devenga cuando el centro se cede en arrendamiento, resultando exigible en ese momento la totalidad del Impuesto que grava la operación. En consecuencia, no se devenga IVA alguno con ocasión del pago de las cuotas periódicas correspondientes al arrendamiento, debiendo calificarse como indebidas las cuotas de IVA repercutidas con ocasión de la realización de dichos pagos. [Vid., STS, de 13 de abril de 2011, recurso n.º 1107/2006 (NFJ043031)] **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 8 y 75.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 13, 34 y 105.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 14.

**SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada (20/03/2014), en la reclamación económico-administrativa que, en única instancia, pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesta por X, con NIF ..., actuando en su nombre y representación D. ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra la resolución de solicitud de rectificación de autoliquidación dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (Agencia Estatal de Administración Tributaria), por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, periodo 12/2009, con solicitud de devolución por importe de 239.503,95 euros.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

En fecha 28 de septiembre de 2001 las entidades X e Y, S.A. otorgan escritura pública de constitución de derecho de superficie y arrendamiento, por el que X concede a Y, S.A. derecho de superficie sobre la finca urbana descrita como parcela de terreno situada en el término municipal de ..., en la calle ... El citado derecho de superficie se constituye por un plazo de 20 años a contar desde su inscripción en el Registro de la Propiedad, transcurrido el cual el X hará suyo lo edificado sin indemnización alguna.

La superficiaria deberá construir en la finca una residencia para mayores y un centro de día que se cederán en arrendamiento al X.

El precio del derecho transmitido es de 25.369,21 euros, equivalente al 2% del valor de la parcela, más el correspondiente Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 16%, que asciende a 4.059,07 euros.

En cuanto a las condiciones del contrato de arrendamiento, la superficiaria se obliga a ceder en arrendamiento el inmueble construido en su totalidad al X desde la finalización de la construcción hasta la expiración del plazo de duración del derecho de superficie. El importe total del arrendamiento es de 18.336.879,30 euros, incluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se abonará por mensualidades anticipadas.

En fecha 21 de febrero de 2003, la entidad Y, S.A. emite factura al X por el concepto "Factura correspondiente a la parcela sita en la calle ... Valor derecho de superficie entregado a cuenta construcción residencia". La base imponible es de 5.223.572,90 euros, y la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido asciende a 835.771,66 euros.

Posteriormente, el 25 de mayo de 2004, se otorga escritura pública de cesión de derecho de superficie por la que Y, SLU (que recibió tal derecho previa aportación por parte de su titular, Y, S.A.) cede y transmite a la entidad W el derecho de superficie constituido sobre parcela de terreno situada en el término municipal de ..., en la calle ... La entidad cesionaria se subroga en la plenitud de relaciones, derechos y obligaciones derivados de la escritura de constitución del derecho de superficie y en los derechos y obligaciones derivados del contrato de arrendamiento a favor del X.

### **Segundo:**

En fecha 17 de marzo de 2011, la entidad X presenta solicitud de devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido repercutidas por la entidad R (previamente denominada W) durante los periodos 2007, 2008 y 2009, por el arrendamiento de la residencia, tal como se ha descrito en el antecedente de hecho anterior. El importe total de las cuotas repercutidas por este concepto asciende a 478.523,32 euros, importe que la reclamante no dedujo en su totalidad al estar sujeta a la aplicación de la regla de prorrata, por lo que solicita la devolución de la cantidad no deducida, de 239.505,95 euros.

La interesada basa su solicitud en la improcedente repercusión de las cuotas de impuesto por el arrendamiento de la residencia, amparándose en la concepción unitaria del negocio arrendamiento-entrega de inmueble que recoge de forma reiterada la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre el concepto de entrega de bienes en el Impuesto sobre el Valor Añadido, cuyo principal exponente se encuentra en la sentencia de 8 de febrero de 1990 (asunto C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise BV), según la cual, dicho concepto no debe identificarse con la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que comprende toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho, como si ésta fuera la propietaria de dicho bien. En la norma española, esta situación se ha regulado a través del artículo 8.Dos.5.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, que asimila a entregas de bienes a los contratos de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes.

Considera la entidad que este precepto es de aplicación al caso controvertido, de forma que existe una única operación de entrega de bienes a efectos del impuesto, y por ello se repercutió el impuesto en la entrega de la construcción, sin que proceda repercutir cuota alguna por el arrendamiento del inmueble. Cita en este sentido las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos números V2404-07, V2405-07 y V1788-10.

### **Tercero:**

En fecha 28 de octubre de 2011, se dicta por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes propuesta de resolución de rectificación de autoliquidación por la que se desestima la solicitud formulada, con la siguiente fundamentación:

"(...), no hay constancia de que el "conjunto de la operación" haya tributado conforme establece la DGT en las referidas consultas en las que expresamente indica que:

"Por tanto, la parte de la contraprestación del derecho de superficie que se corresponde con la entrega del edificio construido se devengará en el momento en que dicho edificio se ponga en posesión del IVIMA con motivo del arrendamiento" (párrafo que se recoge en las consultas a las que alude la entidad V2404-07 y v24085-07 y, que en la señalada anteriormente V0206-11, se completa con la indicación expresa de cómo ha de repercutir el Impuesto cada una de las partes implicadas).

Por tanto, al no quedar acreditado que se haya tributado de conformidad con la tributación expuesta por la DGT en las consultas en las que se fundamenta su solicitud, no es posible calificar de indebida la repercusión del IVA efectuada por "SANTANDER BANIF INMOBILIARIO FI" en las facturas indicadas, en las que figura como concepto "facturación alquiler" de cada uno de los meses".

La entidad X presenta escrito de alegaciones a la citada propuesta, en el que manifiesta su desacuerdo en relación con la falta de acreditación de la tributación de la operación conforme a lo señalado por la Dirección General de Tributos, y aporta factura emitida por Y, S.A. el 21 de febrero de 2003, a la que se ha hecho referencia en el antecedente de hecho primero.

El 3 de febrero de 2012 se dicta acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación desestimatorio de la solicitud presentada, en el que se recoge la siguiente fundamentación:

“CONSIDERANDO que la presente solicitud tiene como antecedente el contrato de constitución de derecho de superficie y arrendamiento formalizado en septiembre de 2001 entre el X e Y, S.A.

CONSIDERANDO que respecto al IVA de los años 1999,2000 y 2001, fueron incoadas al “X” por la Inspección unas Actas (firmadas el 14-03-2003) en las que, entre otros conceptos, se regularizaba el IVA devengado como consecuencia de los contratos de constitución de derechos de superficie que el X había otorgado en el año 2001 a favor de distintas sociedades, entre ellas las que se encontraba Y, S.A.

En dichas actas se recoge la regularización practicada respecto al IVA devengado respecto al contrato de derecho de superficie efectuado entre X e Y, S.A. referido a la Parcela ...

CONSIDERANDO que entidad impugnó la liquidación derivada de dichas actas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (RG 1860-03), y contra la resolución desestimatoria dictada por éste el 29-06-2005, interpuso recurso contencioso-administrativo (485/2005) ante la Audiencia Nacional, que dictó sentencia el 23-05-2007, desestimando el recurso y contra la cual, la entidad interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo (3949/2007) que, con fecha 19 de octubre de 2011, ha dictado sentencia, en la que casa y anula la sentencia de la Audiencia Nacional y anula los acuerdos de liquidación derivados de las Actas incoadas por la inspección , en los que se regularizaba, entre otros, el IVA devengado respecto al contrato de derecho de superficie otorgado por IVIMA a IMASATEC.

CONSIDERANDO que la Oficina Técnica de esta Delegación, con fecha 19 de enero de 2012, ha dictado acuerdo de ejecución de dicha sentencia, anulando y efectuando, en consecuencia, las correspondientes devoluciones a la entidad.

CONSIDERANDO que, al haber sido anulada la liquidación practicada por la Inspección, la tributación final del conjunto de la operación, ha sido de acuerdo con las condiciones que inicialmente pactaron las partes, que determinaron procedente liquidar el IVA sobre el canon del 2% y sobre el canon del arrendamiento, motivo por el que no se considera procedente efectuar la devolución solicitada”.

#### **Cuarto:**

Contra el acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación, la interesada interpone el 6 de marzo de 2012 la reclamación económico-administrativa que se examina por este Tribunal Económico-Administrativo Central.

En el correspondiente trámite de puesta de manifiesto, la entidad presenta escrito en el que reitera la solicitud de devolución formulada y los argumentos manifestados en su escrito de alegaciones a la propuesta de resolución. Añade, además, que el acuerdo de ejecución de sentencia del Tribunal Supremo de 19 de octubre de 2011, dictado el 19 de enero de 2012, no da cumplimiento a la solicitud de devolución de ingresos indebidos, puesto que en dicho acuerdo de ejecución se procede a la devolución como consecuencia de la rectificación de las liquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos 1999, 2000 y 2001, cuando lo que ahora se solicita es la devolución del impuesto indebidamente repercutido por la superficiaria por el arrendamiento del inmueble durante los periodos 2007, 2008 y 2009, habida cuenta que, como señala el Tribunal Supremo en la sentencia aludida, en estos casos carece de trascendencia fiscal el arrendamiento del inmueble a efectos del impuesto.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero:**

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de la reclamación económico-administrativa que se examina, que ha sido interpuesta en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

La cuestión a resolver por este Tribunal Económico-Administrativo Central consiste en determinar si el acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación es ajustado a derecho.

#### **Segundo:**

Tal como se describe en el antecedente de hecho primero, el X concedió a Y, S.A. un derecho de superficie sobre una finca por plazo de 20 años, obligándose la superficiaria a construir un inmueble en dicha finca y a cederlo en arrendamiento al X hasta la expiración del citado plazo. Como consecuencia de la constitución del derecho se devengó el Impuesto sobre el Valor Añadido sobre el 2% del valor de la finca. También se establece

en la escritura pública la procedencia del devengo del impuesto sobre las correspondientes cuotas a satisfacer en concepto de arrendamiento del inmueble.

En relación con esta operación, la Administración tributaria dictó liquidaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 1999, 2000 y 2001, en las que se regularizaba el impuesto devengado como consecuencia de la constitución de derechos de superficie concedidos por el X, entre los que se encuentra el anteriormente descrito, incrementando la base imponible en el valor de las edificaciones en el momento de la extinción del derecho real. Estas liquidaciones fueron recurridas por la interesada, dictándose sentencia estimatoria de sus pretensiones por el Tribunal Supremo el 19 de octubre de 2011.

La entidad X presentó solicitud de devolución de las cuotas de impuesto repercutidas por R en concepto de arrendamiento de inmueble en los periodos 2007, 2008 y 2009, basándose en la improcedencia de la repercusión por resultar de aplicación al conjunto de la operación el artículo 8.Dos.5º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en el que se asimila a entregas de bienes a los contratos de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes.

La citada solicitud de devolución es desestimada por la Administración tributaria en el acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación impugnado en la presente reclamación, acuerdo que se fundamenta en la existencia de un acuerdo de ejecución de la citada sentencia del Tribunal Supremo de 19 de octubre de 2011, por el que se anulan las liquidaciones practicadas por el Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 1999, 2000 y 2001, y se devuelven los ingresos indebidamente realizados. Concluye la Administración que al haberse procedido a la anulación de las liquidaciones, la tributación de la operación se ha realizado de conformidad con las condiciones inicialmente pactadas, devengándose el impuesto tanto por la transmisión del derecho de superficie como por el arrendamiento, de forma que no procede la devolución de las cuotas soportadas por dicho arrendamiento.

Conviene, en primer lugar, aludir de forma breve al concepto de derecho de superficie, que puede definirse como un derecho real limitado que permite a su titular construir sobre o debajo de suelo ajeno, obteniendo la propiedad temporal de lo edificado ya que expirado el plazo por el que se constituyó, lo edificado o plantado debe revertir al propietario del suelo. Entre los principales derechos del superficiario se encuentra el derecho a construir la edificación en cuestión siendo titular de la propiedad de lo edificado por lo que tiene todas las facultades dispositivas que se derivan de la misma, como la facultad de usar y disfrutar de la edificación conforme a su destino y defenderla tanto en juicio como fuera de él.

En el presente caso, la concesión del derecho de superficie lleva aparejada una peculiaridad relevante a los efectos de analizar las consecuencias tributarias de la operación: el concedente del derecho de superficie o propietario del suelo, X una vez terminada la construcción del edificio pasa a ser el arrendatario de la edificación hasta que se produce la reversión, cuando adquiere la condición de propietario del mismo, momento en el que tiene lugar la transmisión jurídica del poder de disposición. Es decir, se trata de un negocio jurídico atípico en el que el concedente del derecho de superficie disfruta de las facultades de uso y disfrute sobre lo edificado por el superficiario hasta el momento de la reversión, por lo que se deben exigir las obligaciones tributarias conforme a la naturaleza jurídica del negocio jurídico realizado de acuerdo con lo establecido en el artículo 13 de la Ley 58/2003, General Tributaria:

"Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez."

Así, en virtud del negocio jurídico realizado, se produce un único hecho imponible, una entrega de bienes, tal como se establece en el artículo 8.1 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes."

Añade el apartado Dos, punto 5, del artículo 8 que se considerarán entregas de bienes:

"Las cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento-venta y asimilados.

A efectos de este impuesto, se asimilarán a los contratos de arrendamiento-venta los de arrendamiento con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar dicha opción y, en general, los de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes."

De acuerdo con lo anterior, en el presente caso, existe un contrato asimilable al de arrendamiento-venta al transmitirse el poder de disposición sobre un bien, puesto que una vez que la entidad reclamante termina la construcción del edificio, cede la facultad de usar y disponer del mismo en virtud de un contrato de arrendamiento al X, sin ninguna intención de recuperar dicho poder de disposición, dado que al término de 20 años la propiedad del edificio revierte al citado X.

En cuanto al devengo de dicha entrega, el artículo 75. Uno.1 dispone que se producirá:

“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.”

Este criterio es avalado en la citada sentencia del Tribunal Supremo de 19 de octubre de 2011, que a su vez remite a la de 13 de abril de 2011, considerando en un supuesto similar que no se producen dos hechos imponibles diferenciados, por un lado la constitución del derecho de superficie y, por otro, la existencia autónoma de un arrendamiento de las edificaciones, sino un único hecho imponible que da lugar a una entrega de bienes.

Así, en el Fundamento de Derecho Cuarto y Quinto de esta última sentencia se esgrimen los siguientes razonamientos:

“CUARTO. Con independencia de lo anterior, además, en el presente caso existe una especialidad en la operación realizada ya que el propietario del suelo pasaba a ser arrendatario de la edificación desde el momento de la construcción hasta que llegase el momento de la reversión.

En efecto, según los contratos celebrados, el constructor superficiario se comprometía a ceder en arrendamiento al IVIMA las construcciones edificadas a cambio de un canon arrendaticio predeterminado y actualizable anualmente, fijado para toda la duración de los mismos, por lo que el arrendamiento formaba parte del contenido del derecho de superficie.

Ante esta circunstancia, no puede dejarse de reconocer tampoco que la Dirección General de Tributos viene manteniendo (consultas de 25 de Enero y 12 de Noviembre de 2007, y 13 y 30 de Diciembre de 2008, entre otras) que la cesión de edificación en arrendamiento por parte del superficiario al propietario del terreno tiene la calificación de entrega de bienes, ante lo que dispone el artículo 8 -Dos 5º de la Ley del IVA, según el cual "Dos. También se considerarán entregas de bienes (...) 5º las cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento-venta y asimilados. A efectos de este Impuesto se asimilaban a los contratos de arrendamiento -venta los de arrendamiento con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometía a ejercer dicha opción y, en general, los de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes".

Además, entiende que la Ley del Impuesto considera que en estos supuestos, se trata de entregas de bienes con una regla de devengo especial contenida en el artículo 75.Uno,1º, segundo párrafo, que dispone "Se devengará el impuesto: 1ª) 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 tanto, de aceptarse este criterio, la parte de la contraprestación del derecho de superficie que se corresponde con la entrega del edificio construido se devenga en el momento en que el edificio se pone en posesión del arrendatario, careciendo de trascendencia los pagos realizados en virtud del arrendamiento, a efectos del Impuesto, al haberse devengado éste de manera anticipada.

QUINTO.- Al no haberse adecuado el criterio de la Administración, y que fue confirmado por la Sala de instancia, a la interpretación mas reciente mantenida, por la propia Dirección General de Tributos, que compartimos, la necesidad de estimar el motivo de casación se impone, ante la imposibilidad de integrar en la base imponible, al tiempo de la constitución del derecho de superficie, el importe de las edificaciones cuya propiedad revertiría al cedente al expirar el periodo de duración del derecho de superficie, resultando inadmisibles, en todo caso, apreciar dos hechos imponibles diferenciados, por un lado la constitución del derecho de superficie y, por otro, la existencia autónoma de un arrendamiento de las edificaciones, al encontrarnos en realidad ante un negocio complejo, en el que junto a la constitución de un derecho de superficie a cambio de un canon, figura no sólo la obligación de construir viviendas de protección oficial sino además de cederlas en arrendamiento al IVIMA en las condiciones pactadas.

Por otra parte, de admitirse la tesis que confirma la sentencia se llegaría a la situación de que el IVIMA tendría que repercutir el IVA sobre el canon y el valor de la edificación a revertir y, a su vez, soportaría el IVA con ocasión del pago de las cuotas periódicas durante la duración del arrendamiento, por un importe equivalente al precio total de la edificación.”

En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal Central en su resolución R.G. 1581/2010, de 21 de junio de 2012.

De todo expuesto se concluye la existencia de un único hecho imponible que da lugar a una entrega de bienes, y que se devenga en el momento en que el edificio se pone en posesión del arrendatario; la consecuencia directa de la anterior conclusión es la intrascendencia, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de los pagos realizados en virtud del arrendamiento, al haberse producido el devengo de forma anticipada. Por tanto, es improcedente la repercusión del impuesto realizada con ocasión del arrendamiento del inmueble al IVIMA.

### **Tercero:**

Alcanzadas las anteriores conclusiones, procede a continuación analizar el contenido del acuerdo objeto de la presente reclamación, en el que la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios deniega la devolución de las cuotas repercutidas por el arrendamiento por considerar que la operación en su conjunto ha tributado de acuerdo con las condiciones inicialmente pactadas por las partes.

Pues bien, una vez establecida la improcedencia de la repercusión del impuesto por el arrendamiento, cuestión sobre la que nada se indica en el acuerdo impugnado, lo que correspondería es determinar si el IVIMA tiene derecho a la devolución de las cuotas soportadas por con ocasión de dicho arrendamiento, en función del cumplimiento de los requisitos establecidos en la normativa aplicable, concretamente en el artículo 14.2.c) del Real Decreto 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

En cuanto al cumplimiento de los requisitos exigidos por el citado artículo 14.2.c), este Tribunal ya se ha pronunciado en ocasiones anteriores (RG 1183/2010, de 24 de mayo de 2012; RG 4616/2009, de 27 de abril de 2010, RG 1432/2007, de 9 de junio de 2009; RG 388/2007, de 22 de septiembre de 2009 y RG 1656/2007, de 13 de abril de 2010) en relación con la concurrencia de los requisitos exigidos en el precepto anterior y la distribución de la carga de la prueba dirigida a acreditar el cumplimiento de dichos requisitos.

En concreto, el citado artículo 14.2.c) establece lo siguiente:

"2. 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 concurren los siguientes requisitos:

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

2º. Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas. En los tributos en los que el destinatario de las operaciones que haya soportado la repercusión tenga derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando quien las repercutió las hubiese consignado debidamente en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.

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

4º. 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 cuanto a la acreditación de la concurrencia de dichos requisitos, es obligado acudir a la norma general en materia de carga de la prueba contenida en el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, según el cual "en los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo". Este principio es interpretado por el Tribunal Supremo, en su sentencia de 27 de enero de 1992, en el sentido de que "cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor". En este sentido, este Tribunal entiende que los anteriores criterios han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria "de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extrema sencillez la demostración de los hechos controvertidos". En la vía económico-administrativa rige el principio de "interés" en la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de la prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario, mediante algún tipo de ficción, presunción o "relevatio ab onere probandi".

Asimismo, en relación con el examen concreto de cada uno de estos requisitos anteriormente enumerados hemos señalado:

1º. Repercusión mediante factura.

No se plantean problemas acerca de la carga de la prueba de la concurrencia de este requisito: la factura es un documento mercantil emitido por el que realiza la operación y que se entrega al destinatario de la misma. Dicho documento constituye el medio de prueba por excelencia de la repercusión, y debe ser aportada por aquél en cuya posesión debe encontrarse, que es el destinatario de la operación.

Resulta obvio, en consecuencia, que la falta de acreditación de este requisito perjudica al solicitante de la devolución, ya que es dicho solicitante sobre quien recae la carga de la prueba.

2º. Ingreso de la cuota repercutida, entendiéndose ingresada cuando haya sido consignada en la autoliquidación de quien efectuó la repercusión, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.

La exigencia de este requisito encuentra su fundamento en que si dicha cuota no se ha consignado en la autoliquidación presentada por quien efectuó la repercusión ante la Administración tributaria, ésta no debe asumir ninguna responsabilidad acerca de la misma.

El ingreso de la cuota devengada constituye la obligación tributaria principal derivada de la relación jurídico-tributaria que se establece entre el obligado a repercutir y la Administración tributaria.

De dicha relación jurídica quedan excluidas terceras personas, incluido el obligado a soportar la repercusión, que, por imperativo legal, no puede acceder a la información que se requiere para acreditar la concurrencia de este requisito, pues, según el artículo 34.1.i), de la LGT, constituye uno de los derechos de los obligados tributarios (el obligado a repercutir en este caso), el "carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, ... sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros". Sólo la Administración tributaria dispone de los medios necesarios para acreditar la concurrencia o no de dicho requisito, y, en su ausencia, las consecuencias negativas no pueden recaer sobre el solicitante.

Debe ser la Administración, en consecuencia, en atención a los principios de facilidad probatoria y proximidad a los medios de prueba, la que acredite que la concurrencia de este requisito no se ha cumplido para fundar en este motivo la denegación al repercutido de la devolución de dichas cuotas.

3º. Ausencia de devolución de las cuotas a quien se repercutieron o a un tercero.

Deben reproducirse aquí las consideraciones y argumentos señalados en el apartado anterior. La Administración deberá probar que ha procedido a la devolución de dichas cuotas para impedir que prospere la solicitud de devolución formulada por la reclamante.

4º. Inexistencia del derecho a la deducción en el obligado tributario que soportó la repercusión.

En el presente caso, la entidad interesada, que soportó la repercusión, no tenía derecho a la deducción de la totalidad de las cuotas soportadas al estar sometida a la aplicación de la regla de prorrata.

De acuerdo con lo expuesto, resulta que es la Administración Tributaria, en atención a los principios de facilidad probatoria y proximidad a los medios de prueba, la que debe acreditar el incumplimiento de determinados requisitos para fundar en este motivo la denegación al repercutido de la devolución de las cuotas indebidamente soportadas. No obstante, la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios no realiza pronunciamiento alguno al respecto en el acuerdo impugnado, por lo que sólo cabe considerar insuficientemente motivada la denegación de la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas.

Se impone, por tanto, la anulación del acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación impugnado, así como la devolución del expediente a la Oficina gestora a efectos de la correspondiente valoración del cumplimiento de los requisitos establecidos para la procedencia de la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, vista la presente reclamación económico-administrativa,

**ACUERDA**

estimarla en los términos indicados en el fundamento de derecho tercero.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.