

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ057348

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 19 de febrero de 2015

Vocalía 5.<sup>a</sup>

R.G. 3545/2011

**SUMARIO:**

**Procedimiento de revisión en vía administrativa. Procedimientos especiales. Devolución de ingresos indebidos. Supuestos de procedencia de la devolución. Duplicidad en el pago de deudas u obligaciones tributarias. Principio de la íntegra regularización.** De acuerdo con esta jurisprudencia del Tribunal Supremo -[Vid., SSTS, de 5 de junio de 2014, recurso nº 947/2012 (NFJ054706), de 23 de enero de 2014, recurso nº 5668/2011 (NFJ053611), de 18 de septiembre de 2013, recurso nº 4498/2012 (NFJ052037) y, de 3 de abril de 2008, recurso nº 3914/2002 (NFJ031920)]-, 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. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 20, 80, 89, 102, 104, 105 y 106.

Ley 30/1985 (Ley IVA), art. 8.

RD 1624/1992 (Rgto IVA), art. 8.

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

RD 1163/1990 (Devolución Ingresos Indebidos), art. 9.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, vistas las reclamaciones económico administrativas que penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, promovidas por la entidad **HIS..., S.L.**, con NIF: ..., y en su nombre y representación por ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., interpuestas en fecha 12 de julio de 2011 contra las resoluciones con liquidación provisional dictadas por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Murcia, de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Murcia, correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 1T a 4T, del ejercicio 2010, resultando la de mayor importe, la correspondiente al 4T, de la que resulta una cantidad a devolver de 36.768,22 euros, frente al 1.461.568,22 euros solicitados.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero:**

En fecha 14 de junio de 2011 se dictan sendos acuerdos de resolución con liquidación provisional por parte de la oficina de gestión tributaria de la Administración de Murcia, correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 1T a 4T de 2010, de los que resulta una minoración de 1.410.552,01 euros en relación con el saldo a compensar declarado, en los tres primeros períodos, y una cuota a devolver de 36.768,22 euros, frente al 1.461.568,22 euros solicitados a devolver en el cuarto período.

El motivo de regularización fue el siguiente:

El contribuyente adquirió el 17/02/2010 dos locales por importe de 6.185.000 euros con una cuota de IVA de 989.600 euros y 2.720.000 euros, con una cuota de IVA soportado de 435.200 euros.

En sendas escrituras se establece que la vendedora conforme a la facultad que le otorga el apartado Dos del artículo 20 de la ley 37/1992 del IVA renuncia expresamente a la exención del IVA aplicable a la transmisión del inmueble objeto de la presente compraventa. Que la vendedora declara tener conocimiento de las siguientes circunstancias: que la compradora tiene la condición de sujeto pasivo del IVA y actúa en el ejercicio de sus actividades empresariales, que la compradora tiene derecho a la deducción total del IVA soportado por la adquisición del inmueble y que en consecuencia la vendedora renuncia a la exención del IVA en la transmisión del inmueble.

La compradora por su parte declara que tiene la condición de sujeto pasivo del IVA y actúa en el ejercicio de sus actividades empresariales y que tiene derecho a la deducción total del IVA soportado por la adquisición del inmueble objeto de la presenta compraventa, por lo que en relación con la misma, la vendedora como transmitente del inmueble, puede renunciar a la exención del IVA en los términos previstos en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992 del IVA.

La sociedad **HIS...**, **SL** con CIF ... tiene un contrato de arrendamiento rústico de fecha 30/06/2006, que aporta en diligencia de fecha 12/05/2011. Como consecuencia de dicho contrato el contribuyente está sometido a la regla de la prorrata general y como consecuencia del mismo, en el IVA del ejercicio 2009, el cual fue objeto de comprobación, se practicó por parte del contribuyente una prorrata del 99%, tal y como figura en su declaración modelo 390 correspondiente a dicho ejercicio. La comprobación finalizó con razón contribuyente, estimando correcta la prorrata aplicada por el contribuyente.

La oficina gestora concluye que: *“La sociedad **HIS... SL** incumple el requisito que establece la Ley para poder ejercitar la renuncia a la exención, ya que el porcentaje de prorrata provisionalmente aplicable en el ejercicio 2010, que es la prorrata definitiva del 2009, es del 99%. Por consiguiente al no poder renunciar a la exención, las transmisiones de dichos locales estarían sujetas y exentas y por tanto el IVA soportado en la compra de los mismos no resulta deducible.”*

### **Segundo:**

En fecha 12 de julio de 2011, interpone sendas reclamaciones económico administrativas contra los acuerdos de liquidación provisional, que se acumulan para su tramitación mediante acuerdo de fecha 25 de septiembre de 2012 de la Abogada del Estado-Secretaria.

Señala que pese a que en el momento de adquirir los inmuebles el porcentaje de prorrata provisional aplicable era del 99%, no obstante, el porcentaje definitivo de prorrata para el ejercicio 2010 fue del 100%. Por lo tanto, y dado que el destino dado a los locales es el de arrendamiento, actividad que origina el derecho a la deducción, debe entenderse que tiene derecho a la deducción íntegra del impuesto soportado en la adquisición de los locales, y por lo tanto cabe renunciar a la exención del impuesto prevista en el artículo 20.Dos de LIVA.

Además indica que, de acuerdo con la sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de octubre de 2009, se admite el derecho a la deducción total de las cuotas soportadas por la adquisición de determinados inmuebles por parte de una entidad en la que no siendo el porcentaje de deducción en el momento de la adquisición del 100%, sí lo fue al final del ejercicio en el que tuvo lugar la adquisición.

Alega el reclamante que, no obstante, de confirmarse la tesis administrativa, 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. Así lo establece el Tribunal Supremo, en Sentencias de 5 de noviembre de 2012- recursos de casación núm. 6618/2010 y 4611/2010, que expresamente se remiten a la doctrina previamente sentada en Sentencias del propio Tribunal de 19 de enero de 2012- recursos de casación 892/2010 y 3799/2010.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer las reclamaciones económico administrativas que se examinan, que han sido interpuestas 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 RD 520/2005 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

La cuestión a resolver consiste en determinar si se cumplen los requisitos exigidos para tener derecho a la renuncia a la exención del IVA prevista en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992 reguladora del impuesto.

### **Segundo:**

Cuando a una operación inmobiliaria le es aplicable alguna de las exenciones del IVA de los apartados 20, 21 y 22 del artículo 20.Uno de la Ley 37/1992, en la redacción vigente en el ejercicio comprobado, el artículo

20.Dos permite renunciar a esta exención siempre que se cumplan unos requisitos. Así, la operación quedaría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Dispone dicho artículo:

*“Las exenciones relativas a los números 20.º, 21.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.*

*Se entenderá que el adquirente tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en el que se haya de soportar el impuesto permita su deducción íntegra, incluso en el supuesto de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales. A estos efectos, no se tomará en cuenta para calcular el referido porcentaje de deducción el importe de las subvenciones que deban integrarse en el denominador de la prorrata de acuerdo con lo dispuesto en el número 2 del apartado dos del artículo 104 de esta Ley.”*

El desarrollo reglamentario se efectúa por el artículo 8.1 del RIVA, conforme al cual:

“La renuncia a las exenciones reguladas en los números 20, 21 y 22 del apartado uno del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes.

*La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles”.*

Por tanto la renuncia a la exención regulada en el art. 20.Uno.22 de la Ley del Impuesto queda sujeta al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1º) Que el adquirente sea un sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido que actúe en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

2º) Que el adquirente tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.

3º) Que el adquirente declare por escrito las dos circunstancias anteriores al transmitente.

4º) Que el transmitente comunique fehacientemente al adquirente la renuncia con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien.

En el presente caso, el objeto de controversia se centra en el cumplimiento del segundo de los requisitos señalados, es decir, si el adquirente tiene derecho a la deducción total del impuesto soportado en las correspondientes adquisiciones.

La oficina gestora concluye que *“ La sociedad HIS... SL incumple el requisito que establece la Ley para poder ejercitar la renuncia a la exención, ya que el porcentaje de prorrata provisionalmente aplicable en el ejercicio 2010, que es la prorrata definitiva del 2009, es del 99%. Por consiguiente al no poder renunciar a la exención, las transmisiones de dichos locales estarían sujetas y exentas y por tanto el IVA soportado en la compra de los mismos no resulta deducible.”*

Por su parte el reclamante alega que pese a que en el momento de adquirir los inmuebles el porcentaje de prorrata provisional aplicable era del 99%, no obstante, el porcentaje definitivo de prorrata para el ejercicio 2010 fue del 100%. Por lo tanto, y dado que el destino dado a los locales es el de arrendamiento, actividad que origina el derecho a la deducción, debe entenderse que tiene derecho a la deducción íntegra del impuesto soportado en la adquisición de los locales, y por lo tanto cabe renunciar a la exención del impuesto prevista en el artículo 20.Dos de LIVA.

Pues bien, como hemos señalado anteriormente para poder renunciar a la exención, uno de los requisitos exigidos por la Ley, y que es el objeto de controversia en la presente resolución, es que el adquirente tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones, estableciendo el artículo 20.Dos, en su segundo párrafo, que se produce tal circunstancia cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año de adquisición de los mismos permita su deducción íntegra.

Resulta lógico que este segundo párrafo del artículo 20.Dos, está previsto solo para aquellos casos en que los sujetos pasivos apliquen la regla de prorrata, regulada en los artículos 102 y siguientes de LIVA, es decir, que conjuntamente realice operaciones que originan el derecho a la deducción y otras que no, en los que la deducción

de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios en el desarrollo de sus actividades, vendrá limitada por las normas establecidas en la Ley para cada una de las modalidades de la prorrata, especial y general.

Si un sujeto pasivo viene aplicando la regla de prorrata general en el desarrollo de su actividad, podrá deducir el impuesto soportado en el porcentaje que resulte de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 104 de la Ley, teniendo en cuenta el volumen de operaciones que originan el derecho a la deducción y las que no. Así, el procedimiento a seguir, de acuerdo con el artículo 105, es que en cada año natural (al no conocer las entregas de bienes y prestaciones de servicios que va a realizar el interesado), aplicará en las adquisiciones de bienes y servicios que realice un porcentaje de prorrata o deducción provisional, que coincidirá con el definitivo del año precedente, debiendo regularizar el interesado las deducciones en función de las operaciones efectivamente realizadas en el año natural, en la última declaración-liquidación del impuesto.

No ocurre lo mismo, en caso de aplicación de la prorrata especial, en el que el derecho a deducir se ajusta a las normas del artículo 106, que establece lo siguiente:

*“Uno. El ejercicio del derecho a deducir en la prorrata especial se ajustará a las siguientes reglas:*

*1. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán deducirse íntegramente.*

*2. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originen el derecho a deducir no podrán ser objeto de deducción.*

*3. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados sólo en parte en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán ser deducidas en la proporción resultante de aplicar al importe global de las mismas el porcentaje a que se refiere el artículo 104, apartados Dos y siguientes.*

*La aplicación de dicho porcentaje se ajustará a las normas de procedimiento establecidas en el artículo 105 de esta Ley.*

*Dos. En ningún caso podrán ser objeto de deducción las cuotas no deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley”.*

Por lo tanto, si los bienes y servicios adquiridos se destinan exclusivamente a la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán deducirse íntegramente, si los utiliza en la realización de operaciones que no originan el derecho a la deducción no podrá deducirlos, y si los va a utilizar solo en parte en operaciones que originan el derecho a la deducción, entonces podrá deducirlos en el porcentaje determinado según lo dispuesto en el artículo 104 (es decir, prorrata general) y aplicará las normas de procedimiento previsto en el artículo 105.

Si la renuncia a la exención, prevista en el artículo 20.Dos, está condicionada a que el adquirente tenga derecho a la deducción total del impuesto, podemos concluir lo siguiente:

- Cuando se aplica la prorrata general se entiende cumplida esta circunstancia, por expresa disposición de la ley, cuando la prorrata definitiva del año anterior al de adquisición fuera del 100%.

- En la prorrata especial sólo se previene que el derecho a la deducción total existe, cuando el bien adquirido se destine exclusivamente a operaciones que originan derecho a la deducción.

En el presente caso, hemos de recordar que el interesado adquiere distintos inmuebles en el año 2010, para afectarlos al desarrollo de su actividad de alquiler de locales. En la misma escritura de compraventa se dejó constancia que después del otorgamiento de la misma, las partes celebrarían un contrato de arrendamiento operativo y de opción de compra en relación con los citados inmuebles.

Consta en el expediente y no es objeto de controversia, que el reclamante aplica tanto para el año 2009 como para el año 2010 el régimen de prorrata general, consecuencia de realizar tanto operaciones sujetas y no exentas, como operaciones sujetas y exentas (tiene un contrato de arrendamiento rústico de fecha 30/06/2006, que aporta en diligencia de fecha 12/05/2011).

Tampoco es objeto de controversia que para el año 2009, el porcentaje de prorrata definitivo es del 99%, que será el provisional aplicable en el año 2010.

Pues bien, por un lado hay que señalar que del tenor literal del artículo 20.Dos, segundo párrafo se deduce que lo determinante en la posibilidad de la renuncia a la exención es que la prorrata provisionalmente aplicable en el año en que se realiza la operación sea del 100 por 100. Cuando la Ley se refiere a la prorrata provisionalmente aplicable en el momento de realizarse la operación, alude a un dato objetivo, a una realidad fáctica señalada por la norma para determinar el régimen de tributación de la operación, que no puede ser



modificado *a posteriori*. Con ello, el legislador ha querido dotar de seguridad jurídica en el momento de aplicación de la renuncia a la exención respecto de las condiciones que, en ese momento, deben concurrir.

Por otro lado, hay que añadir que el interesado era conocedor de que estaba en regla de prorrata general, ya que en el año 2009 venía aplicando dicho régimen, como consecuencia del arrendamiento rústico y asimismo mantenía dicho arrendamiento durante el ejercicio 2010. Asimismo en el momento de la adquisición pudo confirmar que el porcentaje de prorrata en ese ejercicio iba a ser del 100%, tal y como expresamente reconoce en sus escrito de alegaciones:

*“ En este sentido, conforme al destino previsible de los inmuebles adquiridos, confirmado por la suscripción, en el mismo momento de su adquisición de sendos contratos de arrendamiento con la entidad transmitente, los mismos iban a ser destinados a una operación sujeta y no exenta y atendiendo al precio acordado por dichos arrendamientos, se pudo confirmar en ese momento que el porcentaje de prorrata del ejercicio iba a ser del 100%. Así, el importe total de ingresos en el ejercicio 2010 ascendió a 988.179,65 euros, representando el alquiler exento (6.386,69 euros) un porcentaje inferior al 1% de dicho total.*

*Esta circunstancia era conocida tanto por el transmitente como por el adquirente en el momento de llevarse a cabo la transmisión y posterior arrendamiento de los inmuebles, por lo que en virtud del mecanismo de renuncia a la exención para segundas o ulteriores transmisiones de inmuebles, las transmisiones quedaron sujetas al IVA.”*

Por lo tanto, el interesado, a sabiendas de que no era sujeto pasivo con derecho a la deducción total del impuesto, tanto en el momento de adquisición del inmueble, como en el año precedente, no utilizó los instrumentos permitidos en la Ley para evitar el perjuicio de no poder renunciar a la exención tributaria, que no son otros que la posibilidad de optar por la aplicación de la prorrata especial para el ejercicio 2010 en los plazos establecidos para ello, o bien, si en el momento de la adquisición sabía que su prorrata acabaría siendo del 100% (por el escaso volumen de ingresos procedente del arrendamiento rústico), pudo solicitar un porcentaje provisional distinto del definitivo del año precedente, en virtud del artículo 105.Dos de LIVA, que señala que *“Podrá solicitarse la aplicación de un porcentaje provisional distinto del establecido en el apartado anterior cuando se produzcan circunstancias susceptibles de alterarlo significativamente”*, cosa que no hizo.

Por todo lo expuesto, al no tener el reclamante en el momento de la adquisición de los inmuebles derecho a la deducción total del impuesto, incumple uno de los requisitos exigidos para que la renuncia se reputé válida, por lo que las transmisiones de los locales estarían sujetas y exentas del Impuesto.

En consecuencia, las cuotas soportadas en la adquisición de los locales no son deducibles en aplicación del artículo 94.Tres del IVA, que establece que: *“En ningún caso procederá la deducción de las cuotas en cuantía superior a la que legalmente corresponda ni antes de que se hubiesen devengado con arreglo a derecho. “*

### **Tercero:**

Alega el reclamante que, no obstante, de confirmarse la tesis administrativa, 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. Así lo establece el Tribunal Supremo, en Sentencias de 5 de noviembre de 2012- recursos de casación núm. 6618/2010 y 4611/2010-, que expresamente se remiten a la doctrina previamente sentada en Sentencias del propio Tribunal de 19 de enero de 2012- recursos de casación 892/2010 y 3799/2010-.

La Ley 37/1992, reguladora del IVA, en su artículo 80 determina los supuestos en los que procede la rectificación de la base imponible, fijando el apartado dos que la base imponible se modificará en la cuantía que corresponda cuando, entre otras circunstancias, con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas.

Las rectificaciones de las cuotas impositivas repercutidas, conforme al artículo 89.uno deberán efectuarse por los sujetos pasivos *“cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible”*, esto es, junto a las circunstancias que se delimitan en el artículo 80, nos encontramos aquellas otras que implican una rectificación de las cuotas repercutidas porque fueron determinadas improcedentemente.

Y esta rectificación *“deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80”*.

Como la rectificación puede suponer un incremento o disminución de las cuotas, el artículo 89.cinco prevé ambas posibilidades estableciendo procedimientos distintos para efectuar la rectificación. Así, en el supuesto de que la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, que es el que se produce en esta reclamación, *“el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:*

a) *Iniciar ante la Administración Tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos.*

b) *Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso”.*

Es este último apartado cinco, párrafo tercero, el que plantea la posibilidad de que el sujeto pasivo pueda acogerse a las modalidades de rectificación que se prevén, y es el que debe ser objeto de análisis; porque ambas opciones deben examinarse teniendo en cuenta la naturaleza y carácter de cada una de ellas.

Así, la opción a) remite directamente al carácter de los ingresos efectuados, esto es deben ser “indebidos”. Nada obsta a reconocer el carácter de ingresos indebidos respecto de una repercusión tributaria en IVA, pero siempre y cuando tenga esta naturaleza, esto es, como reconoce ahora expresamente el artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA) aprobado por Real Decreto 520/2005, que nos encontremos ante cuotas repercutidas “indebidamente” que no debieron ser repercutidas en la cuantía en que lo fueron inicialmente (porque así lo ha fijado una resolución administrativa o judicial, o bien se determinaron improcedentemente o por una incorrecta aplicación de las normas, etc), además de cumplirse el resto de los requisitos que fija el precepto citado.

Asimismo el TEAC ha reconocido con anterioridad la procedencia de la devolución como ingresos indebidos respecto de cuotas repercutidas improcedentemente, si bien el sujeto legitimado para obtener su importe debe ser el destinatario de la operación. Así es cuando se ha repercutido improcedentemente por incumplimiento de una norma comunitaria, de acuerdo además con los principios establecidos por la jurisprudencia comunitaria, entre otras en la sentencia de 14 de enero de 1997, asuntos acumulados 192/95 a 218/95. Y también lo ha señalado el Tribunal Supremo (TS), entre otras, en las sentencias de 7 de febrero de 2007 (recurso 5605/2001) y de 20 de febrero de 2007 (recurso 7008/2001). En todos estos casos nos encontramos ante cuotas indebidamente repercutidas, bien porque no se debieron repercutir bien porque debió hacerse por un importe inferior.

En definitiva, la primera de las opciones recogidas en el artículo 89.cinco, párrafo tercero, para los supuestos de minoración de las cuotas repercutidas, va intrínsecamente unida al carácter o naturaleza del ingreso efectuado por el sujeto pasivo en cuanto debe tratarse de un ingreso indebido. De esta forma, cuando la repercusión fue debida porque la operación fue efectivamente realizada y el sujeto pasivo aplicó correctamente las normas vigentes en el momento del devengo, la posteriormente modificación de la base imponible porque la operación queda sin efecto, se anula total o parcialmente, no implica que ello transforme el carácter del ingreso efectuado originariamente, sino que obliga a modificar la base imponible como consecuencia de la concurrencia de una circunstancia sobrevenida posteriormente al devengo que, si bien le afecta, no cambia la naturaleza de la repercusión efectuada originariamente ya que fue procedente cuando se realizó la operación.

Por tanto cuando, como consecuencia de la repercusión indebidamente realizada, nos encontremos ante un ingreso indebido, el sujeto pasivo que repercutió improcedentemente puede optar por aplicar esta primera posibilidad prevista en la letra a) y acudir al procedimiento de devolución de ingresos indebidos, anteriormente regulado en el Real Decreto 1963/1990 y ahora recogido en los artículos 14 y siguientes del RGRVA; mientras que en los demás supuestos en los que no hubo un ingreso indebido el sujeto pasivo deberá acudir al procedimiento previsto en la letra b) del artículo 89.cinco, párrafo tercero y regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación, estando obligado en este caso a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

En sentido análogo al que expresamos, se ha pronunciado también de manera reiterada la Dirección General Tributos (entre otras en consultas 1637-01 de 7 de septiembre de 2001, 1205-02 de 5 de septiembre de 2002, 1406-02 de 25 de septiembre de 2002, 0252-03 de 21 de febrero de 2003, 0164-05 de 18 de abril de 2005, V0168-05 de 7 de febrero de 2005 y V0710-05 de 27 de abril de 2005).

El mismo criterio es el que mantiene el Tribunal Económico Administrativo Central, entre otras en resolución de 27 de febrero de 2008, RG 599-2005, confirmada por la Audiencia Nacional en Sentencia de 17 de diciembre de 2008 (Rec. n.º 177/2008).

Junto a ello debe reconocerse la legitimación del destinatario de una operación para instar de la Administración tributaria la devolución de ingresos indebidos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14.1.c) del RGRVA.

En nuestro caso, las cuotas inicialmente repercutidas fueron indebidas, puesto que como hemos señalado, en el fundamento de derecho anterior, al no tener el reclamante en el momento de la adquisición de los inmuebles derecho a la deducción total del impuesto, incumple uno de los requisitos exigidos para que la renuncia a la exención se reputa válida, por lo que las transmisiones de los locales estarían sujetas y exentas del Impuesto. Por

ello, como se acaba de señalar, el reclamante puede instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos de las cuotas indebidamente repercutidas, de acuerdo con lo dispuesto en el precepto anterior.

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 Transmisiones 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 Documentados (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 virtud de lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en **SALA**, vistas las presentes reclamaciones económico administrativas,

**ACUERDA:**

**estimarlas en parte**, en los términos expuestos en el último párrafo de la presente resolución.

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