

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ058066

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 22 de abril de 2015

Vocalía 5.<sup>a</sup>

R.G. 7547/2011

**SUMARIO:**

**IVA. Repercusión. Rectificación.** *No procede exigir el ingreso del IVA repercutido en factura en una operación que no debe tributar.* En el caso que se analiza, la Inspección considera que una entidad determinada ha expedido una factura repercutiendo una cantidad de IVA, y en la medida en que no ha llevado a cabo la rectificación de esta cuota repercutida, está obligada a su ingreso en la Hacienda Pública. Pero en este caso concreto en que la Administración ya había establecido la tributación de la operación considerando una parte sujeta y otra no sujeta, no cabe exigir a la entidad la declaración e ingreso de la totalidad del IVA repercutido amparándose en el art. 203 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), precepto que no ha sido objeto de trasposición, no ha sido incluido en nuestro ordenamiento interno. Al margen de las posibles infracciones que ha podido cometer la entidad en el ámbito de sus obligaciones de facturación, no puede exigírsele el ingreso de ese IVA sólo por haberlo repercutido expresamente en factura. Debemos destacar que en este supuesto concreto, además de lo anterior, si bien le entidad no ha expedido factura rectificativa, ha comunicado que no estaba de acuerdo con la repercusión, y en el mismo momento de presentación de la declaración-liquidación en la que se incluye sólo una parte del IVA repercutido, ha presentado a la AEAT un escrito en el que explica todo lo sucedido, de forma que queda claro que su intención no es ocultar esta menor declaración e ingreso a la Administración, sino que se pone a su disposición para las oportunas comprobaciones en sede del emisor de la factura y en sede del destinatario de la factura. Porque con este escrito, lo que hace la entidad es minimizar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales por parte de la Hacienda Pública -que es el objetivo de la previsión contenida en el art. 203 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), como así lo ha señalado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, declarando que no procede exigir el ingreso por la vía del mencionado art. 203 si el expedidor de la factura ha eliminado por completo el riesgo de pérdida de ingresos fiscales. *Prohibición del efecto vertical descendente.* Dado que está prohibido, por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el efecto directo vertical descendente del derecho de la Unión Europea en perjuicio de los particulares, no puede invocarse el art. 203 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA) para no aplicar la normativa española que se refiere al IVA devengado, no al IVA repercutido. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 2/2000 (TR Ley de Contratos de las Administraciones Públicas), arts. 220, 225 y 236.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 184, 185, 186, 203 y 219.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 20, 88, 89, 92 y 170.

RD 1624/1992 (Rgto IVA), art. 71.

RD 1496/2003 (Obligaciones de facturación), art. 13.

**SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, en la reclamación económico-administrativa que en única instancia, en virtud de lo dispuesto en el artículo 229.1.b) de la Ley General Tributaria, pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, interpuesta por D. ... en representación de **MA... S.A.**, con **NIF ...** y domicilio a efectos de notificaciones en ... , contra Acuerdo de 19 de octubre de 2012 de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cantabria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (referencia A01...), por el que se desestima el Recurso de reposición interpuesto contra Acuerdo de liquidación derivado de acta de conformidad A01 número... incoada a la entidad por los ejercicios 2009, 2010 y 2011 del Impuesto sobre el Valor Añadido.

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

Con fecha 16 de abril de 2012 se inician actuaciones inspectoras de comprobación e investigación por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cantabria de la AEAT acerca del obligado tributario **MA...**, con objeto de comprobar los ejercicios 2009, 2010 y 2011 del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Las actuaciones concluyeron mediante Acta de conformidad A01 número ... de fecha 1 de agosto de 2012, confirmándose la propuesta contenido en el acta mediante Acuerdo de liquidación de 3 de agosto de 2012.

La actividad de la entidad se encuentra clasificada en el epígrafe 752.7 del IAE: Explotación de puertos, canales y diques.

De la regularización practicada resulta lo siguiente:

Por Resolución del Consejero de Obras Públicas y Vivienda de ... se adjudicó a **Y ..., S.A. Z..., S.A. W..., S.L.** el contrato de CONCESION DE OBRA PUBLICA PARA LA CONSTRUCCION DEL NUEVO PUERTO PESQUERO RECREATIVO DEPORTIVO EN X... Y EXPLOTACION DE LAS DARSENAS RECREATIVO DEPORTIVAS Y APARCAMIENTO DE VEHICULOS, cuya licitación fue aprobada por Resolución de dicho Consejero de ... , previa autorización del Consejo de Gobierno de ...

Las empresas adjudicatarias, de conformidad con la cláusula 10 del pliego de cláusulas administrativas particulares y con su oferta presentada a la licitación, constituyeron la mercantil **MA..., S.A.** que ostenta la titularidad de la concesión administrativa, mediante escritura pública otorgada el 21 de julio de 2005.

Dicho contrato establece (IVA INCLUIDO) las siguientes retribuciones: Redacción del proyecto: 995.000,00 €, ejecución de las obras: 64.376.925 €. La aportación del Gobierno de Cantabria se fija en 45.855.185,00 € y el canon de explotación en 97.650,00 €.

La obra se entrega a Puertos de Cantabria, con Acta de recepción de 7 de junio de 2011 y manifestaciones (Puerto Nuevo de X...), en la parte que no está sometida a explotación.

Según sus propias manifestaciones, **MA...** en todo momento entendió que la aportación económica del Gobierno de Cantabria no estaba sujeta a IVA, pero ante la imposición por parte de PUERTOS DE CANTABRIA de la necesidad de esta repercusión, decide repercutir en sus facturas expedidas por los pagos percibidos desde el ejercicio 2006 el IVA correspondiente, para a continuación entregar junto con la facturas a PUERTOS DE CANTABRIA un escrito en el que indica que el hecho de repercutir el IVA no implica que considere las operaciones sujetas a IVA. Por ello, a continuación, **MA...** procede a impugnar las autoliquidaciones de IVA presentadas en los ejercicios 2006 y 2008 para que la Administración se pronunciase acerca de la tributación de la operación.

Mediante actas de conformidad A01 número ... y ... de 8 de junio de 2009, incoadas a **MA...**, se regularizan los ejercicios 2006 y 2007 a esta entidad en relación con las cantidades percibidas de PUERTOS DE CANTABRIA por la construcción del Puerto de X....

Tanto la Inspección como **MA...** están de acuerdo en que las aportaciones del Gobierno de Cantabria deben considerarse subvenciones de capital que no guardan vinculación directa con el precio de las operaciones sujetas al Impuesto, por lo que no forman parte de la base imponible del IVA.

Estas actas de conformidad señalan también lo siguiente:

“Sin embargo, en el caso que nos ocupa existe una circunstancia que es necesario examinar con atención. Las consultas de la Dirección General de Tributos en que se plantean temas relativos al otorgamiento de concesiones de obra pública y su cofinanciación por Administraciones Públicas recogen el supuesto de obra pública que posteriormente es explotada por el concesionario por un determinado plazo de tiempo, estando necesariamente ligadas la realización de la obra y su posterior explotación por el concesionario, ya que en caso contrario no habría concesión de obra pública y sí, exclusivamente, un contrato de obra. En función del coste de la obra pública a realizar, del posterior período de concesión y de los precios que el concesionario cobrará a los que utilicen la obra, se hace necesario, o no, la cofinanciación de la obra por una Administración Pública.

*Pero en el contrato de concesión de obra pública que examinamos no se da al cien por cien la correlación entre la construcción de la obra y su posterior explotación (artículo 220.1 T.R. Ley Contratos Administraciones Públicas), ya que la obra es para la construcción del nuevo puerto pesquero recreativo deportivo de X... y la posterior explotación por parte del concesionario exclusivamente de las dársenas recreativo deportivas y no de la dársena pesquera.*

*A juicio del actuario estamos en este caso ante un contrato mixto de concesión de obra pública y de realización de obra pública (que no supone su posterior explotación por el contratista). Los contratos de obra pública dan lugar a operaciones de construcción de la obra pública que están sujetas y no exentas a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y cuyo devengo se produce con ocasión de la recepción de la obra o, en su caso, a consecuencia del pago anticipado realizado por la Administración Pública, que es lo que ocurre en el caso que contemplamos.*

*El problema que se plantea, dado que en los pagos que realiza el Gobierno de Cantabria no se distingue la parte que es cofinanciación de un contrato de concesión de obra pública y la parte que es pago anticipado de obra a recibir en el futuro (puerto pesquero), es el de determinar la base imponible de los pagos anticipados.*

*El actuario entiende que esta determinación debe de realizarse en función de la parte de la lámina de agua que es destinada a la actividad de puerto pesquero en relación con la total superficie de esa lámina de agua cuyo resto se utiliza para puerto deportivo. Según el plano aportado por **MA...** que queda unido al expediente, la*

*superficie total de la lámina de agua dedicada a puerto deportivo son (...). A partir de los anteriores cálculos podemos determinar que el 20,52% de los pagos realizados por el Gobierno de Cantabria estaban destinados al pago anticipado de la obra del puerto pesquero”.*

Así, de las cantidades pagadas por el Gobierno de Cantabria, el 20'52% está sujeto a IVA, y no sujeto el resto.

Como consecuencia de estas actas de conformidad de 2006 y 2008, se rectifican las autoliquidaciones de IVA presentadas por **MA...** y se acuerda la devolución de ingresos indebidos por las cantidades ingresadas como IVA repercutido y que se ha concluido que no estaban sujetas a IVA. Así, en estos ejercicios la entidad había repercutido el IVA por el 100% del precio del contrato, y se ajusta para repercutirlo sólo sobre el 20'52% del mismo.

**Segundo:**

En el ejercicio 2011, **MA...** expide la factura 1/2011, con una base imponible de 19.336.286,64 euros y un IVA repercutido de 3.480.531,59 euros (que es un IVA repercutido por el 100% de las cantidades percibidas), si bien la factura se la remite a PUERTOS DE CANTABRIA con un escrito en el que aclara que procedería repercutir IVA sólo por el 20'52% de la contraprestación. También presenta un escrito ante la AEAT en el que explica todo lo acontecido, y señala que aun habiendo repercutido IVA sobre 19.336.286,64 euros de base, considera que sólo debe repercutirlo sobre el 20'52% de dicha cantidad para ajustarse al criterio de la AEAT de las actas de conformidad anteriores, por lo que declara e ingresa en su autoliquidación un IVA repercutido por importe de 714.205,11 euros; junto a este escrito se acompaña una factura en la que se diferencia la parte sujeta a IVA y su IVA correspondiente, y la parte no sujeta a IVA .

El acta de conformidad por el que se propone la regularización del ejercicio 2011 (A01 número ...) declara que, sin perjuicio de la determinación del IVA devengado, se ha repercutido un IVA que debe ser ingresado, puesto que no se ha emitido factura rectificativa ni se ha seguido el procedimiento previsto en la normativa para la rectificación del IVA repercutido.

De todo ello resulta una minoración de la devolución de IVA solicitada en su autoliquidación de 2.766.326,51 euros, como consecuencia de haber repercutido en factura un IVA de 3.480.531,59 euros no devengado y haber seguido un procedimiento de rectificación que a juicio de la Inspección no se ajusta al establecido en la normativa vigente (en su autoliquidación incluye únicamente IVA repercutido por importe de 714.205,11 euros). **MA...** se ha ajustado en su autoliquidación al IVA devengado conforme al criterio de la Inspección.

Todo ello sin perjuicio del procedimiento de devolución de ingresos indebidos, a favor de la parte que legítimamente resulte acreedora, respecto de los 2.766.326,51 euros repercutidos y no devengados.

Mediante Acuerdo de liquidación de 3 de agosto de 2012 se confirma la propuesta de regularización contenida en el acta de conformidad A01 número ... por el IVA del ejercicio 2011. De este Acuerdo resulta una devolución a favor de **MA...** de 7.799.747,21 euros, de los que 7.795.487,38 euros corresponden a cuota y 4.259,83 euros a intereses de demora.

Interpuesto recurso de reposición frente a este Acuerdo, es desestimado en fecha 19 de octubre de 2012.

**Tercero:**

Con fecha 10 de junio de 2009 se notifica al sujeto pasivo ENTIDAD PÚBLICA EMPRESARIAL PUERTOS DE CANTABRIA por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cantabria (Agencia Estatal de Administración Tributaria) comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación e investigación de su situación tributaria, con carácter parcial, limitándose a la comprobación de la facturación recibida por operaciones por el Puerto Deportivo de **X...** en relación con el concepto y período que se detalla a continuación:

CONCEPTO	PERÍODOS.
Impuesto sobre el Valor Añadido <input type="checkbox"/>	2008

Las mencionadas actuaciones de comprobación e investigación concluyen el día 24 de julio de 2009 con la incoación al sujeto pasivo de un Acta de Disconformidad A02 71610071, en la que se regulariza su situación tributaria por el concepto y período indicados. Se acompaña del preceptivo informe ampliatorio.

Una vez presentadas alegaciones por la entidad, en fecha 16 de noviembre de 2009 se dicta por el Inspector Regional acuerdo de liquidación definitivo, confirmando los criterios de la propuesta de liquidación contenida en el acta y desestimando las alegaciones presentadas con anterioridad.

La liquidación practicada tiene el siguiente desglose:

Cuota	-1.957.604,85 euros
Intereses de demora	-29.229,99 euros
Deuda a devolver	-1.986.834,84 euros

La liquidación practicada a la entidad se notifica el día 18 de noviembre de 2009.

De las actuaciones de comprobación e investigación de las que se deja constancia en el acta, informe ampliatorio y acuerdo de liquidación, se extrae, entre otra, la siguiente información relevante:

- Dentro del IVA deducible por cuotas soportadas en operaciones interiores en su autoliquidación del 4T 2008 el sujeto pasivo había incluido 3.093.805,86 euros derivados de la factura registrada en el libro registro de facturas recibidas y emitida por **MA...**, **SA**, con NIF ... por un importe de 19.336.286,64 euros de principal y 3.093.805,86 euros de IVA, siendo el total factura de 22.430.092,50 euros.

- Dicha operación ha sido objeto de comprobación por la Inspección de los Tributos en sede del emisor de la factura, **MA...**, **SA** y como consecuencia se ha incoado acta de conformidad por el IVA 2008.

- En dicha factura se repercute indebidamente a Puertos de Cantabria el importe de 2.458.956,90 euros, ya que un porcentaje de las cantidades entregadas por Puertos de Cantabria corresponde a aportaciones no sujetas por la concesión de una obra pública. Como consecuencia procede minorar la devolución solicitada por Puertos de Cantabria en su declaración en 2.458.956,90 euros al haberle sido indebidamente repercutidos con objeto de evitar que se produzca una duplicidad de tal devolución.

Interpuesta reclamación económico administrativa n.º 39/240/2010 ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cantabria, se entiende desestimada por silencio administrativo y se recurre en alzada ante el TEAC (465/2011), que también se entiende desestimado por silencio administrativo y se recurre ante la Audiencia Nacional (299/2012), siendo este recurso desestimado mediante sentencia de fecha 22 de noviembre de 2013, confirmándose la regularización inspectora.

En fecha 19 de febrero de 2014, este TEAC declara el archivo del recurso 465/2011, limitándose a dejar constancia de los pronunciamientos de la Audiencia Nacional.

**Cuarto:**

Con fecha 1 de marzo de 2012 se notifica al sujeto pasivo ENTIDAD PÚBLICA EMPRESARIAL PUERTOS DE CANTABRIA por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cantabria (Agencia Estatal de Administración Tributaria) comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación e investigación de su situación tributaria, con carácter parcial, limitándose a la comprobación del IVA soportado correspondiente a las facturas recibidas de **MA...**, si bien posteriormente se amplía la actuación a verificar los libros registros y justificantes documentales de los datos consignados, su adecuación a derecho y concordancia con los datos consignados en las declaraciones en relación con el concepto y período que se detalla a continuación:

CONCEPTO	PERÍODOS.
Impuesto sobre el Valor Añadido <input type="checkbox"/>	2011

Las mencionadas actuaciones de comprobación e investigación concluyen el día 16 de julio de 2012 con la incoación al sujeto pasivo de un Acta de Disconformidad A02 72118533, en la que se regulariza su situación tributaria por el concepto y período indicados. Se acompaña del preceptivo informe ampliatorio.

En fecha 17 de octubre de 2012 se dicta por el Inspector Regional acuerdo de liquidación definitivo, confirmando los criterios de la propuesta de liquidación contenida en el acta.

La liquidación practicada tiene el siguiente desglose:

Cuota	- 3.699.472,25 euros
Intereses de demora	-39.926,00 euros
Deuda a devolver <input type="checkbox"/>	-3.739.398,25 euros

De las actuaciones de comprobación e investigación de las que se deja constancia en el acta, informe ampliatorio y acuerdo de liquidación, se extrae, entre otra, la siguiente información relevante:

- El IVA soportado en la factura 1/2011 recibida de **MA... S.A.** (n.º de factura recibida 576, asentada el 10/06/2011 en el Libro de Facturas Recibidas) fue de 3.480.531,59 euros, habiéndose efectuado su pago (19.336.286,64 euros de base) el 16 de junio de 2011.

- Dicho IVA soportado debe ajustarse de acuerdo con el criterio recogido en el Acta A01 n.º ..., de 8 de junio de 2009, incoada a **MA... S.A.** En este acta se indica que las aportaciones recibidas por **MA...** del Gobierno de Cantabria por la construcción de un nuevo puerto pesquero recreativo deportivo en **X...** son subvenciones de capital que no guardan vinculación directa con el precio de las operaciones sujetas al IVA y no forman parte de la base imponible de este impuesto. Estas aportaciones se perciben en diversos ejercicios, entre ellos en 2011 precisamente a través del pago de la factura 1/2011 examinada.

En el contrato de concesión de obra pública examinado no se da al cien por cien correlación entre la construcción de la obra y su posterior explotación, ya que la obra es para la construcción del nuevo puerto pesquero recreativo deportivo de **X...** y la posterior explotación por parte del concesionario es exclusivamente de las dársenas recreativo deportivas y no de la dársena pesquera. La Inspección realiza cálculos para determinar qué parte de los pagos realizados por el Gobierno de Cantabria estaban destinados al pago anticipado de la construcción del puerto pesquero, calculando que ascienden al 20'52% de los pagos.

- En dicha factura se repercute indebidamente a Puertos de Cantabria el importe de 2.766.326,51 euros, ya que un porcentaje de las cantidades entregadas por Puertos de Cantabria corresponde a aportaciones no sujetas por la concesión de una obra pública. Como consecuencia procede minorar la devolución solicitada por Puertos de Cantabria en su declaración en 2.766.326,51 euros al haberle sido indebidamente repercutidos con objeto de evitar que se produzca una duplicidad de tal devolución.

Interpuesta reclamación económico-administrativa N.º 7546/2012 ante el Tribunal Económico Administrativo Central, se entiende desestimado por silencio administrativo y se recurre ante la Audiencia Nacional (618/2013), siendo este recurso desestimado mediante sentencia de fecha 18 de septiembre de 2014, confirmándose la regularización inspectora.

En fecha 19 de febrero de 2015, este TEAC declara el archivo de la reclamación 7546/2012, limitándose a dejar constancia de los pronunciamientos de la Audiencia Nacional.

#### **Quinto:**

Frente a la Resolución del recurso de reposición interpuesto contra el Acuerdo de liquidación practicado a **MA...** por el IVA del ejercicio 2011 descrito en el Antecedente de Hecho Segundo, la interesada interpone la presente reclamación económico-administrativa, en base a las siguientes alegaciones:

- Considera que la operación no está sujeta a IVA, salvo en el porcentaje determinado por la Administración en las liquidaciones practicadas por los ejercicios 2006 y 2008 (20'52%), con el que está de acuerdo la entidad.

- Considera que no todo IVA repercutido debe ingresarse a la Hacienda Pública, cuando como en este supuesto, parte de la operación no está sujeta al Impuesto. Señala que el artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE no está traspuesto a la Ley del IVA española. Además, el procedimiento previsto en la normativa interna para rectificar el IVA repercutido, hace referencia a supuestos en que ese IVA repercutido ha sido también incluido en las autoliquidaciones correspondientes, lo que no ocurre en el presente caso.

- Considera que el escrito remitido a PUERTOS DE CANTABRIA junto con la factura 1/2011 tendría la naturaleza de factura rectificativa, si bien aunque ello no fuera así, el hecho de no haber emitido factura rectificativa sólo constituye un incumplimiento formal que no puede impedir que ingrese a la Hacienda Pública sólo el IVA correcto de la operación, y no el IVA correspondiente a la parte de contraprestación no sujeta al Impuesto.

- Además de lo anterior, no es cierto que **MA...** repercutiera y cobrara el IVA a PUERTOS DE CANTABRIA, más allá de la presunción contenida en el artículo 88.Uno de la LIVA. Tanto si la operación estaba sujeta a IVA como si no lo estaba, la cantidad percibida por **MA...** de PUERTOS DE CANTABRIA en el ejercicio 2011 habría sido la misma, 22.816.818,23 euros, cantidad coincidente con el importe total de la factura expedida, y todo lo pagado fue en concepto de aportación económica.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero:**

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer en única instancia 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 RD 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 consiste en determinar si es ajustada a derecho la regularización practicada, en cuanto se exige por la Inspección el ingreso de las cuotas indebidamente repercutidas (por la vía de minorar la

devolución resultante a favor de la entidad), a pesar de no haberse devengado, puesto que la propia Administración reconoce la sujeción de las operaciones sólo en el porcentaje del 20'52%.

### **Segundo:**

La primera cuestión que se plantea en el presente expediente es la sujeción a IVA de la totalidad de la operación, o bien si existe una parte que no está sujeta al Impuesto.

Como hemos expuesto en los antecedentes de hecho, mediante actas de conformidad A01 número ... y ... de 8 de junio de 2009, incoadas a **MA...**, se regularizan los ejercicios 2006 y 2007 a esta entidad en relación con las cantidades percibidas de PUERTOS DE CANTABRIA por la construcción del Puerto de X.... Así, de las cantidades pagadas por el Gobierno de Cantabria, el 20'52% está sujeto a IVA, y no sujeto el resto.

Estas actas se suscriben en conformidad, y no son impugnadas por **MA...**

A PUERTOS DE CANTABRIA también le regularizan el IVA del ejercicio 2008 mediante Acuerdo de liquidación derivado de acta de Disconformidad A02 ..., aplicando el mismo criterio de considerar sujeto a IVA únicamente el 20'52% de la operación, y por ello se minorra el IVA soportado deducido por la entidad.

Interpuesta reclamación económico administrativa n.º 39/240/2010 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria por PUERTOS DE CANTABRIA frente a esta liquidación, se entiende desestimada por silencio administrativo y se recurre en alzada ante el TEAC (465/2011), que también se entiende desestimado por silencio administrativo y se recurre ante la Audiencia Nacional (299/2012), siendo este recurso desestimado mediante sentencia de fecha 22 de noviembre de 2013, confirmándose la regularización inspectora. En fecha 19 de febrero de 2014, este TEAC declara el archivo del recurso 465/2011, limitándose a dejar constancia de los pronunciamientos de la Audiencia Nacional.

Asimismo, mediante Acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad A02 ... se regulariza a PUERTOS DE CANTABRIA el IVA del ejercicio 2011, aplicando el mismo criterio de considerar sujeto a IVA únicamente el 20'52% de la operación, y por ello se minorra el IVA soportado deducido por la entidad.

Interpuesta reclamación económico-administrativa n.º 7546/2012 ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, se entiende desestimado por silencio administrativo y se recurre ante la Audiencia Nacional (618/2013), siendo este recurso desestimado mediante sentencia de fecha 18 de septiembre de 2014, confirmándose la regularización inspectora. En fecha 19 de febrero de 2015, este TEAC declara el archivo de la reclamación 7546/2012, limitándose a dejar constancia de los pronunciamientos de la Audiencia Nacional.

De acuerdo con esto, sobre la sujeción o no sujeción a IVA de la operación se ha pronunciado ya la Audiencia Nacional, y este Tribunal ha asumido sus conclusiones en relación con las reclamaciones planteadas por PUERTOS DE CANTABRIA, y debe aplicar estas mismas conclusiones en relación con **MA...**, puesto que la operación examinada es la misma, y a la misma conclusión habrá que llegar en una y otra empresa en relación con su sujeción o no sujeción a IVA.

La Audiencia Nacional mediante sentencia de fecha 22 de noviembre de 2013 ha resuelto el recurso contencioso administrativo número 299/2012, frente a la desestimación presunta del recurso de alzada, desestimándolo y confirmando el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cantabria, en los siguientes términos:

**SEGUNDO:** Sostiene la recurrente que las aportaciones de la entidad pública, lo son en concepto de precio, como resulta, a su juicio, de manera clara de la Cláusula M del cuadro de características específicas del contrato; y ello, por encontrarnos ante un contrato mixto de obra pública y concesión de explotación, por lo que las aportaciones constituyen un precio anticipado por los obras que posteriormente serán entregadas a la Administración

La demandada, sin embargo, afirma que tales aportaciones lo son en concepto de subvenciones de capital.

El Real Decreto Legislativo 2/2000, en la redacción dada por la Ley 13/2003, aplicable por la fecha del contrato, determina:

#### *"Artículo 220 Contrato de concesión de obras públicas*

*1. Se entiende por contrato de concesión de obras públicas aquél en cuya virtud la Administración pública o entidad de derecho público concedente otorga a un concesionario, durante un plazo, la construcción y explotación, o solamente la explotación, de obras relacionadas en el artículo 120 o, en general, de aquellas que siendo susceptibles de explotación, sean necesarias para la prestación de servicios públicos de naturaleza económica o para el desarrollo de actividades o servicios económicos de interés general, reconociendo al concesionario el derecho a percibir una retribución consistente en la explotación de la propia obra, en dicho derecho acompañado del de percibir un precio o en cualquier otra modalidad establecida en este título.*

2. La construcción y la explotación de las obras públicas objeto de concesión se efectuarán a riesgo y ventura del concesionario, quien asumirá los riesgos económicos derivados de su ejecución y explotación en los términos y con el alcance establecidos por esta ley, lo que será en todo caso compatible con los distintos sistemas de financiación de las obras que en ella se regulan y con las aportaciones a que pudiera obligarse la Administración concedente...

4. El sistema de financiación de la obra y retribución del concesionario se determinarán por la Administración concedente con respeto a los objetivos de estabilidad presupuestaria y atendiendo a criterios de racionalización en la inversión de los recursos económicos, a la naturaleza de las obras y a la significación de éstas para el interés público..."

*"Artículo 225 Retribución del concesionario*

*El concesionario será retribuido directamente mediante el precio que abone el usuario o la Administración por la utilización de la obra, por los rendimientos procedentes de la explotación de la zona comercial y, en su caso, con las aportaciones de la propia Administración de acuerdo con lo previsto en esta ley, debiendo respetarse el principio de asunción de riesgo por el concesionario..."*

*"Artículo 236 Modalidades de ejecución de las obras*

2. La ayuda de la Administración en la construcción de la obra podrá consistir en la ejecución por su cuenta de parte de la misma o en su financiación parcial. En el primer supuesto la parte de obra que ejecute deberá presentar características propias que permitan su tratamiento diferenciado, y deberá ser objeto a su terminación de la correspondiente recepción formal. Si no dispusiera otra cosa el pliego de cláusulas administrativas particulares, el importe de la obra se abonará de acuerdo con lo establecido en el artículo 145 de esta ley. En el segundo supuesto, el importe de la financiación que se otorgue podrá abonarse en los términos pactados, durante la ejecución de las obras, de acuerdo con lo establecido en el artículo 145 de esta ley, o bien una vez que aquéllas hayan concluido, en la forma en que se especifica en el artículo 245 de esta ley..."

Pues bien, en el presente caso, y como se indica en el Acuerdo de Liquidación, de la cláusula 3 bis del contrato, resulta que lo que el mismo califica como "precio" tiene por finalidad mantener el equilibrio económico financiero de la concesión, lo que implica que las aportaciones no se corresponden con el contravalor de una entrega de bienes.

La Sala comparte estas apreciaciones.

De los propios razonamientos de la demanda en torno a la regulación del IVA, se desprende el acierto de la calificación realizada por la AEAT, ya que la contraprestación en el IVA, conforme a la Ley 37/1992, en el caso de la entrega de bienes, implica la puesta a disposición del adquirente, lo que en este caso no se produce, por ello, la propia demanda se afirma que se trata del pago de un precio anticipado por una entrega de bienes que se realizará en el futuro. Si bien, las circunstancias del presente supuesto no llevan a esta conclusión. Se trata de mantener el equilibrio económico financiero de la concesión. Las aportaciones constituyen por ello una financiación de las obras que es asumida por la administración concedente, lo que las separa de la idea de contraprestación.

Así las cosas, hemos de concluir, como sostiene la demandada, que la operación no se encuentra sujeta al IVA, pues se trata de una aportación de fondos públicos en concepto de subvención y con la finalidad de mantener el equilibrio económico financiero de la concesión. Es una forma de financiación, no una contraprestación por una entrega de bienes.

No podemos concluir que parte alguna de la aportación que realiza la recurrente responda a la idea de precio, como contraprestación en los términos de la Ley 37/1992, y por lo tanto, no podemos fijar porcentaje alguno en tal concepto.

Ahora bien, el IVA soportado debe ser devuelto por la Administración demandada, pues ha sido indebidamente repercutido al no encontrarse la operación sujeta.

De todo lo expuesto resulta la desestimación del recurso, si bien la Administración Tributaria ha de proceder a la completa regularización de la situación tributaria de la recurrente.

La Audiencia Nacional mediante sentencia de fecha 18 de septiembre de 2014 ha resuelto el recurso contencioso-administrativo número 618/2013, promovido por el interesado frente a la desestimación presunta de la reclamación económico-administrativa 7546/2012 de este TEAC, desestimándolo y confirmando el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cantabria, en los siguientes términos:

<<CUARTO-. Para la resolución del presente recurso conviene tener en cuenta que las partes reconocen el carecer mixto del contrato celebrado, y conviene también recordar que esta Sala en sentencia de fecha 22 de

noviembre de 2.013, recurso 299/2012, ya se resolvió la cuestión litigiosa, entendiendo que las aportaciones del Gobierno de Cantabria no constituyen precio sino subvenciones de capital destinadas a mantener el equilibrio económico del contrato. Y en efecto ello se deduce de la cláusula 3 bis en relación con la cláusula M del mismo, de modo que no constituyen contraprestación conforme al art. 78.dos.3.º de la LIVA 37/1992, y ello en línea con lo expuesto en el art. 120, 130 y 163.2 del RDL 2/2000, aplicable al caso, pues las subvenciones puede constituir una forma de mantenimiento del equilibrio de la concesión y hallarse destinadas a la financiación del mismo. La referencia contractual a "en concepto de precio percibido para obtener el equilibrio financiero de la concesión..." ha de entenderse esencialmente referida a explotación del puerto deportivo otorgado en concesión, más que al contrato de obra.

Por consiguiente, las aportaciones realizadas por el Gobierno de Cantabria no constituyen esencialmente contraprestación, y por tanto encajan en el concepto de subvenciones otorgadas por el art.2.1 de la Ley 38/2003, sin que las demás previsiones contractuales o del Pliego, como la cláusula F o el estudio de viabilidad de la construcción del nuevo puerto pesquero, y demás documentos aportados con la demanda, desvirtúen lo expuesto.

En cuanto a la aplicación de la doctrina del TJUE sobre las entregas de bienes destinadas a transmitir la facultad de disposición a la Administración conforme al art.14 de la Directiva 2006/112/CEE tampoco desvirtúa lo expuesto, además de que la actora presupone que tales aportaciones responden a la idea de precio, lo que ha quedado desvirtuado. Y en cuanto a la doctrina del TJUE sobre la deducibilidad del IVA soportado por el concesionario antes del inicio de actividad también es un argumento que debe ser rechazado, pues ello ha de entenderse en el sentido de que ello no puede suponer que se incluyan tales subvenciones en el concepto de contraprestación y por tanto, en la base imponible dado que no están sujetos por previsión legal.

Por otro lado, la no inclusión en la base imponible del impuesto de las aportaciones de capital destinadas a mantener el equilibrio financiero de la concesión del puerto deportivo, conforme al art.78.dos.3º de la LIVA, no significa que no se haya tenido en cuenta que la concesión de la explotación del puerto deportivo sea una operación sujeta y no exenta, sino tan sólo que dichas subvenciones de capital del Gobierno de Cantabria no están sujetas.

Y en cuanto a la sentencia del TSJ de Cantabria de fecha 31 de julio de 2.011, recurso 485/2010, que ha sido aportada al expediente y mencionada en el acuerdo liquidatorio impugnado, y en la que se debatía una petición de reintegro de IVA, lo cierto es que no puede desvirtuar lo expuesto, admitiendo la plena competencia de esta Sala para el conocimiento del acto impugnado debatido en este recurso contencioso-administrativo.

**QUINTO-** En cuanto a la determinación del porcentaje de dichas aportaciones destinadas a puesto pesquero, y por tanto, a contrato de obra, operación sujeta y no exenta y fijada en un 20,52% lo cierto es que el criterio de la Inspección responde a la determinación de la lámina de agua del puerto destinado a la actividad pesquera, criterio más razonable que la pericial aportada por la actora, pues la misma no razona suficientemente los porcentajes a los que ha llegado del 90,30% para el puerto construido y del 9,7% para el puerto deportivo, sobre todo si se ignora por qué motivo los costes de infraestructuras básicas (folio 11 del dictamen, apartado a/) los incluye en el 90,30% y en relación con el puerto pesquero, en vez del puerto deportivo, sobre todo, cuanto los costes son mayores respecto del puerto deportivo que el pesquero, como se deduce de los apartados 2 y 3.

E igualmente tampoco dicha pericial desvirtúa el criterio seguido por la Administración demandada, que ha tenido en cuenta la lámina de agua ocupada en cada zona, en vez del valor de las obras de construcción, desestimándose así la segunda de las pretensiones formuladas por la recurrente.

De cuanto queda expuesto resulta la desestimación del recurso, confirmándose la resolución impugnada.>>

Así, la Audiencia Nacional (y el TEAC asumiendo sus criterios), ha admitido la sujeción de las operaciones en un 20'52%, y no sujeción por un 79'48%, lo que confirma el criterio de la Administración, y también el de **MA...**, pues no se opone a estos porcentajes.

Este Tribunal estima la primera de las alegaciones de **MA...** en este sentido.

### **Tercero:**

La siguiente cuestión a analizar es si es correcta la actuación de **MA...**, que repercute IVA sobre el 100% de la factura por requerirlo así PUERTOS DE CANTABRIA, pero a continuación únicamente declara e incluye en su autoliquidación el IVA correspondiente al 20'52% que se encuentre sujeto al Impuesto.

Considera la Inspección que si **MA...** ha repercutido 3.480.531,59 euros de IVA en su factura 1/2011 emitida a PUERTOS DE CANTABRIA, está obligada a ingresar esta cantidad, y no 714.205,08 euros, que es el IVA que ha incluido en la autoliquidación correspondiente. Al no haber expedido la entidad factura rectificativa por la operación, debe ingresar el importe total del IVA repercutido en factura.

Entiende la Inspección que la actuación del contribuyente, no ingresando una cuota de IVA expresamente repercutida en factura porque considera que no se ha producido su devengo, no se ajusta a derecho, tanto de acuerdo con nuestro derecho interno como con la normativa comunitaria de la cual deriva. A estos efectos,

reproduce los artículos 203 y 184 a 186 de la Directiva 2006/112/CE, el artículo 89 de la Ley 37/1992, y el artículo 13 del Real Decreto 1496/2003.

De la normativa comunitaria se extraen las siguientes conclusiones básicas:

- Que el IVA repercutido en factura por un sujeto pasivo del impuesto, se haya devengado efectivamente o no, sea o no sea procedente la repercusión, ha de ser ingresado en todo caso.

- Que no obstante puede y debe llevarse a cabo la regularización del exceso de deducciones (artículo 184 de la Directiva) pero en todo caso debe llevarse a cabo de acuerdo con la normas de desarrollo que establezcan al efecto los estados miembros. (artículo 186 de la Directiva).

**MA...** no ha seguido el cauce procedimental previsto en nuestra normativa interna para regularizar el IVA indebidamente repercutido, por lo que, si consideramos exclusivamente la normativa comunitaria, procede su ingreso a la Hacienda Pública.

En primer lugar, debemos señalar que este TEAC comparte lo declarado por la Inspección en cuanto a la afirmación de que **MA...** no ha expedido factura rectificativa y no ha seguido el procedimiento previsto para rectificar las cuotas de IVA repercutidas de acuerdo con nuestra normativa interna.

La reclamante pretende que se considere el escrito entregado a PUERTOS DE CANTABRIA junto con la factura 1/2011 como factura rectificativa, puesto que en este escrito se indica a la destinataria de la factura que *“aun cuando en la factura se desglosa del importe total de la operación objeto de la misma una partida en concepto de IVA calculado en función de dicho total, ello se hace así al objeto de evitar impedimentos en su cobro, -dado el criterio de esa Administración-, si bien, en modo alguno dicha conducta implica un reconocimiento de la sujeción al IVA de aquella aportación en términos distintos de los ya expresados por la AEAT en Actas de Inspección n.º A01 76382832 y 76383480, a cuyo contenido se ajustará la actuación tributaria posterior de MA...”*.

Pues bien, es cierto que el artículo 219 de la Directiva 2006/112/CE declara que *“Se asimilará a una factura cualquier documento o mensaje rectificativo que modifique y haga referencia expresa e inequívoca a la factura inicial”*; en este sentido, podría entenderse que el escrito a que se refiere la reclamante es una factura rectificativa porque modifica y hace referencia a la factura inicial. Nuestro artículo 13 del Real Decreto 1496/2003 por el que se regulan las obligaciones de facturación, no contiene un concepto de factura rectificativa, sino que considera facturas rectificativas aquellas que se expidan por alguna de las causas previstas en sus apartados 1 y 2; y el apartado Cinco de este artículo recoge los requisitos de estas facturas rectificativas.

La Directiva comunitaria únicamente prevé que los documentos que modifiquen y hagan referencia expresa e inequívoca a la factura inicial se asimilarán a una factura. No negamos que el escrito de **MA...** pueda tener la naturaleza de factura rectificativa, pero lo que es evidente es que no cumple con todos los requisitos de las facturas rectificativas para poder considerar expedida una factura rectificativa a los efectos pretendidos, de acuerdo con la normativa interna española. Aunque se hace referencia al hecho de considerar parte de la operación no sujeta a IVA de acuerdo con el criterio de la Inspección, **MA...** sólo hace referencia a las actas incoadas, pero no cuantifica de modo alguno la rectificación efectuada (o que pretende efectuar), de forma que no se indica la parte de base imponible que se considera sujeta y la parte no sujeta, ni se calcula y cuantifica la cuota de IVA repercutido que a su juicio corresponde a la operación.

El artículo 13 del Real Decreto 1496/2003, en relación con las facturas rectificativas, establece que los datos relativos a descripción de las operaciones y determinación de la base imponible, tipo impositivo aplicado, y cuota tributaria repercutida expresen la rectificación efectuada, bien indicando el importe de la rectificación, bien tal y como queden tras la rectificación efectuada. Estos datos son esenciales en las facturas, y también en las facturas rectificativas, puesto que para poder determinar el IVA repercutido por una entidad, que es a su vez el IVA soportado por otra entidad, es necesario que se cuantifiquen y recojan expresamente en las facturas (y por tanto también en las facturas rectificativas) las magnitudes de base imponible y cuota tributaria expresamente repercutida, de forma que si no se recoge esta mención expresamente cada una de las empresas tendría que calcular las cantidades a consignar en sus autoliquidaciones, y aunque las cifras pudieran coincidir, podría resultar que una se equivocara y no ingresase/dedujese la misma cantidad que la otra parte ha deducido/ingresado.

El espíritu y la finalidad al que obedecen estos requisitos de las facturas se ve también en la diferencia entre las facturas y los documentos sustitutivos, en la normativa vigente en los ejercicios que han sido objeto de comprobación por la Administración tributaria. Las facturas completas deben contener ambas menciones (descripción de las operaciones con su determinación de la base imponible, y cuota tributaria repercutida expresamente) de forma obligatoria, mientras que en los documentos sustitutivos basta consignar el tipo impositivo aplicado y la contraprestación total sin diferenciar base imponible y cuota tributaria, precisamente porque estos documentos sustitutivos no habilitan para el ejercicio del derecho a deducir.

Por tanto, es esencial en las facturas la cuantificación expresa de base imponible y cuota tributaria, y en las facturas rectificativas es también esencial esta cuantificación expresa de la rectificación que se efectúa de base imponible y cuota tributaria.

En la medida en que el escrito remitido por **MA...** a PUERTOS DE CANTABRIA no realiza esta cuantificación, no puede entenderse que cumple los requisitos previstos en el Reglamento de Facturación de 2003 para considerar emitida de forma válida una factura rectificativa.

De esta forma, este Tribunal considera correcto lo dispuesto en la Liquidación impugnada en cuanto a que se han incumplido los requisitos establecidos en nuestra normativa interna para rectificar las cuotas repercutidas, debiendo examinar a continuación si esto es suficiente para exigir a **MA...** el ingreso de la totalidad de las cuotas de IVA expresamente repercutidas en factura.

#### **Cuarto:**

De acuerdo con lo dispuesto en el Acuerdo de liquidación y en la Resolución del recurso de reposición impugnados, la Inspección considera que **MA...** ha expedido una factura repercutiendo una cantidad de IVA, y en la medida en que no ha llevado a cabo la rectificación de esta cuota repercutida, está obligada a su ingreso en la Hacienda Pública.

Por este Tribunal se considera que la regularización efectuada en el acuerdo de liquidación no es conforme a Derecho puesto que determina la aplicación directa de la normativa comunitaria, y la interpretación que sobre la misma efectúa el TJUE, en el supuesto particular objeto de revisión, vulnerando la interdicción del efecto directo vertical descendente.

Ello es debido a que por la Administración Tributaria se aplica lo dispuesto en el artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE (será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura), en perjuicio del obligado tributario objeto de regularización, siendo este un precepto que no se ha traspuesto a nuestro derecho interno, y ninguna mención similar se hace en nuestra normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (más allá de la que se recoge en el artículo 170.Dos.3º de la Ley del IVA para regular un supuesto de infracción tributaria, como es la repercusión improcedente en factura, por personas que no sean sujetos pasivos del Impuesto, de cuotas impositivas sin que se haya procedido al ingreso de las mismas).

No discute la Inspección la sujeción y no sujeción de la operación, siendo una cuestión pacífica la sujeción del 20'52% de la operación, conforme al criterio adoptado en acta de conformidad relativa a ejercicios anteriores, siendo este porcentaje admitido también por **MA...** Tampoco se discute que el IVA repercutido en factura es de 3.480.531,59 euros, mientras que la entidad únicamente ha incluido en su declaración de IVA 714.205,08 euros, que es el IVA resultante de aplicar el tipo impositivo al 20'52% de la aportación económica recogida en la factura 1/2011.

La Inspección está de acuerdo en que esa es la base imponible sujeta al Impuesto y el IVA devengado es de 714.205,08 euros, pero exige a la entidad el ingreso del restante IVA repercutido en factura aun sin haberse devengado, motivado en el deber de cualquier persona de ingresar el IVA por el simple hecho de mencionarlo en factura.

Quede claro también que no consta que la Inspección de los Tributos haya considerado que la actuación de la entidad objeto de comprobación haya sido merecedora de sanción alguna, o que constituya una actuación claramente defraudadora o tendente a ocasionar un grave perjuicio económico a la Hacienda Pública; esto es, no se ha hecho constar datos objetivos que permitan considerar que la entidad participaba en un fraude, o que sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude. Tampoco se ha considerado que la entidad, llegando a un acuerdo con el destinatario, hayan diseñado o construido artificiosamente una situación fiscal con el objeto de ocasionar un perjuicio a la Hacienda Pública.

En el sentido expuesto, la Administración tributaria reconoce que la entidad tiene la condición de empresario o profesional que realiza una actividad económica de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 4 y 5 de la LIVA y, como tal, sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien lo es, desde el punto de vista del impuesto que examinamos, y así lo concluye la Administración tributaria, respecto de aquellas operaciones que quedan englobadas dentro del ámbito objetivo de aplicación del impuesto, esto es, de la realización del hecho imponible que delimita la norma. La inspección considera que la entidad ha realizado una actividad u operación sujeta al impuesto y como tal, concluye que es sujeto pasivo del impuesto, por la parte de la construcción del puerto de X... (20,52 %) que queda dentro del ámbito objetivo del impuesto. Pero también estima que no ha realizado el hecho imponible del impuesto en cuanto a la construcción del resto del puerto de X... (79,48 %) y, por tanto, desde esa óptica no es sujeto pasivo del impuesto por esta parte, lo que lleva a la conclusión de que no está obligado a repercutir el impuesto, no siendo, por ese motivo, y en cuanto a esta parte de la operación (la que no constituye hecho imponible del impuesto) obligado tributario, de acuerdo con las previsiones contenidas en la Ley General tributaria. Y ello, por cuanto la conclusión inmediata de estimar que no se realiza el hecho imponible es la no obligación de repercusión del impuesto; al margen de la existencia o no de una norma que considere como tal obligado tributario a aquel que, sin tener la obligación de repercutir el impuesto lo hace efectivamente, siendo deudor frente a la Hacienda Pública por este motivo e imponiéndole la obligación de ingresar el importe repercutido a un tercero.

El artículo 88 de la LIVA establece que los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obliga a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

El artículo 92 de la LIVA indica que *“los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa (...)”*. Y el artículo 99 dispone que *“En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho período del importe total de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas durante el mismo período de liquidación en el territorio de aplicación del Impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas”*.

La Ley del Impuesto determina también la obligación de los sujetos pasivos de determinar e ingresar la deuda tributaria que les corresponda. La liquidación del impuesto se regula en los artículos 71 y siguientes del Reglamento del IVA. Según el artículo 71:

*“1. Salvo lo dispuesto en relación con las importaciones, los sujetos pasivos deberán realizar por sí mismos la determinación de la deuda tributaria mediante declaraciones-liquidaciones (...)”*.

*4. La declaración-liquidación deberá cumplimentarse y ajustarse al modelo que, para cada supuesto, determine el Ministro de Hacienda (...)”*.

El modelo trimestral de declaración del Impuesto sobre el Valor Añadido, recoge en su primer apartado el IVA devengado, y hace referencia únicamente al devengado. En el modelo aprobado para la presentación de la declaración resumen anual sucede lo mismo, se incluyen las casillas para consignar el IVA devengado, sin hacer referencia al IVA repercutido.

Así, vemos que todos los artículos citados obligan a los sujetos pasivos a incluir en sus autoliquidaciones el IVA devengado por sus operaciones, y no se contempla expresamente el supuesto en el que, repercutiéndose un IVA superior al devengado, deba ser objeto de declaración en la autoliquidación periódica correspondiente. De acuerdo con los preceptos indicados, si se repercute un IVA inferior al devengado, no hay duda que debe declararse el impuesto devengado realmente y si no se hace así la Inspección tiene la potestad de regularizar la situación del sujeto pasivo (en este caso no hay duda de que tiene esta condición, en cuanto se ha producido el devengo y, por tanto, el hecho imponible que conlleva este devengo); pero cuando se trata de un IVA repercutido superior al devengado, los modelos de declaración-liquidación sólo exigen declarar el devengado. Y así como la normativa comunitaria cubre este supuesto exigiendo el ingreso de todo IVA repercutido en factura, sin distinguir si el repercutidor tiene o no la condición de empresario o profesional sujeto pasivo del impuesto (plasmación de la idea que subyace en el sistema común del IVA en el sentido de que el sujeto pasivo del impuesto no es sino un recaudador por cuenta de la hacienda Pública respecto del impuesto repercutido y, por tanto, tiene la obligación material de ingresar toda cuota repercutida que conste en una factura), la normativa interna española no recoge esta previsión, clara en cuanto a sus términos que recoge la norma comunitaria.

Debemos destacar que en el presente supuesto **MA...** repercute una cantidad en factura aunque entiende que se ha devengado una cantidad inferior por aplicación de criterios fundados en derecho (recordemos que existe una regularización inspectora que determina el porcentaje de sujeción de las operaciones), y es por ello por lo que incluye en su autoliquidación una cantidad de IVA devengado inferior al IVA repercutido efectivamente en factura.

Este supuesto, como ya hemos indicado anteriormente, es muy distinto a aquel que se produciría si una entidad repercute el impuesto por una cantidad en factura, entendiéndolo y pretendiendo que esa cantidad se ha devengado efectivamente cuando no ha sido así, si bien no incluye dicha cantidad en autoliquidación alguna del impuesto (por ejemplo en los supuestos de fraude por expedición de facturas falsas o por operaciones que no se han realizado y que no son declaradas o incluidas en una autoliquidación por quien emitió esos documentos, o, como se ha indicado anteriormente cuando la entidad participaba en un fraude, o sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude; o cuando la entidad, llegando a un acuerdo con el destinatario, hayan diseñado o construido artificialmente una situación fiscal con el objeto de ocasionar un perjuicio a la Hacienda Pública). El examen de estas conductas merece unas consideraciones o reflexiones que pueden diferir de las aquí expuestas y podrían llevar a conclusiones distintas.

Quede claro que en el caso que estamos examinando, la falta de declaración e ingreso se ha llevado a cabo amparándose en una interpretación de la operación de acuerdo con criterios fundados en derecho y acordes con la tributación de la operación previamente decidida y establecida por la Administración. Así, es cierto que **MA...** ha repercutido en la factura 1/2011 la cantidad de 3.480.531,59 euros de IVA, y esa es la cantidad que, en

principio y dado que la hizo constar en factura, debió incluir en la declaración-liquidación de IVA presentada por el periodo en cuestión (en este caso se expide la factura en junio de 2011).

Pero en este caso concreto en que la Administración ya había establecido la tributación de la operación considerando una parte sujeta y otra no sujeta, no cabe exigir a la entidad la declaración e ingreso de la totalidad del IVA repercutido amparándose en el artículo 203 de la Directiva, precepto que no ha sido objeto de trasposición, no ha sido incluido en nuestro ordenamiento interno. Al margen de las posibles infracciones que ha podido cometer la entidad en el ámbito de sus obligaciones de facturación, no puede exigírsele el ingreso de ese IVA sólo por haberlo repercutido expresamente en factura.

Debemos destacar que en este supuesto concreto, además de lo anterior, si bien **MA...** no ha expedido factura rectificativa, ha comunicado a PUERTOS DE CANTABRIA que no estaba de acuerdo con la repercusión, y en el mismo momento de presentación de la declaración-liquidación en la que se incluye sólo una parte del IVA repercutido, ha presentado a la AEAT un escrito en el que explica todo lo sucedido, de forma que queda claro que su intención no es ocultar esta menor declaración e ingreso a la Administración, sino que se pone a su disposición para las oportunas comprobaciones en sede del emisor de la factura y en sede del destinatario de la factura. Porque con este escrito, lo que hace la entidad es minimizar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales por parte de la Hacienda Pública (que es el objetivo de la previsión contenida en el artículo 203 de la Directiva, como así lo ha señalado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, declarando que no procede exigir el ingreso por la vía del artículo 203 si el expedidor de la factura ha eliminado por completo el riesgo de pérdida de ingresos fiscales – Sentencia de 19 de septiembre de 2000, C-454/98; Sentencia de 18 de junio de 2009, C-566/07; Sentencia de 31 de enero de 2013, C-642/11).

En efecto, el TJUE trata en todas estas Sentencias de eliminar por completo el riesgo de pérdida de ingresos fiscales (destaquemos que en todas estas Sentencias, los ordenamientos jurídicos internos del Estado miembro en cuestión examinados habían incluido la previsión contenida en el artículo 203 de la Directiva, mientras que en España no se ha hecho), y en este caso **MA...** no ha eliminado por completo el riesgo puesto que no ha remitido al destinatario una factura rectificativa, de forma que PUERTOS DE CANTABRIA podría deducir la totalidad del IVA repercutido en la factura, que es 3.480.531,59 euros, y no los 714.205,08 euros que ha ingresado **MA...** en la Hacienda Pública. No obstante, aun cuando no ha eliminado por completo el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, sí ha disminuido el riesgo, al haber comunicado a la Administración todo lo sucedido, de forma que pudiese regularizar a quien correspondiese. Así ha sucedido, puesto que la Inspección ha regularizado las deducciones de PUERTOS DE CANTABRIA en el ejercicio 2011, minorando su derecho a deducir 2.766.326,48 euros que le había repercutido **MA...** pero que no se había devengado por corresponder a la parte de base imponible no sujeta al Impuesto.

De esta forma, la Inspección impide a PUERTOS DE CANTABRIA deducir el IVA no devengado, pero exige su ingreso a **MA...** por haberlo repercutido expresamente en factura, y lo hace para que no haya riesgo de sufrir pérdida de ingresos fiscales por la operaciones en el caso de anularse la liquidación en la que se calcula la parte sujeta y no sujeta a IVA de la operación, de forma que retiene el importe que debería cualquiera de las dos partes cuando se decida finalmente la tributación de la operación. Si bien entendemos los motivos que llevan a la Inspección a actuar así, su conducta no está amparada por la normativa interna y no puede este Tribunal confirmarla.

**MA...** no ha hecho más que ajustarse a lo ocurrido con los ejercicios anteriores. En los ejercicios anteriores repercutió IVA sobre el precio total, y posteriormente mediante actas de conformidad se acuerda la devolución de la parte de IVA no devengado por estar la operación no sujeta en parte. En las actas de 2006 y 2008 consta que: *“En virtud de lo dispuesto en el artículo 14 del R.D. 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, y dado que figura en la factura emitida el Gobierno de Cantabria y concretamente Puertos de Cantabria con NIF S39000171 como la persona que ha soportado indebidamente la repercusión, la devolución se practicará a favor del mismo. En relación a la devolución que ha de practicarse al Gobierno de Cantabria el obligado tributario desea dejar constancia expresa de que, al amparo del contrato de concesión de obra pública objeto de la presente acta, reclamará al Gobierno de Cantabria el importe del IVA que sea devuelto a éste como consecuencia de la liquidación derivada de la misma”*.

En el ejercicio 2011, repercute íntegramente pero no ingresa, para llegar al mismo resultado que en los ejercicios anteriores, si bien en este caso lo hace por propia iniciativa y sin seguir los cauces procedimentales adecuados. Y si bien ésta no es la conducta que debía haber seguido, y, repetimos, al margen de posibles conductas infractoras, no cabe exigirle el ingreso de una IVA repercutido no devengado en base a nuestra normativa interna, porque no lo recoge, ni tampoco en base a la normativa comunitaria, porque el artículo 203 de la Directiva no ha sido objeto de trasposición a nuestro ordenamiento y no cabe el efecto directo vertical descendente.

Es evidente que la forma de actuar de **MA...** en 2011 obedece a la intención de retener en su poder el importe de IVA repercutido no ingresado a la Hacienda Pública para no correr el riesgo de que la devolución se

acuerde por la Inspección, pero se practique a favor de PUERTOS DE CANTABRIA, como ha ocurrido en los ejercicios anteriores, puesto que considera que se trata de un contrato de concesión de obra pública en el que debe cobrar la misma cantidad, con independencia de que la obra esté sujeta o no al IVA. Pero en cualquier caso, y como ya hemos declarado, aunque la conducta de la entidad no es la deseable, la Inspección no puede exigir el ingreso de ese importe de IVA no devengado conforme a derecho por la vía del artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE.

#### **Quinto:**

En relación con la interdicción del denominado “efecto directo vertical descendente”, debe señalarse que en resolución de este TEAC, de unificación de criterio, de fecha 20 de septiembre de 2012 (R.G.: 00/2147/2012), relativa a la aplicación de las exenciones previstas en el artículo 20.Uno.13º LIVA, ya señalamos que a “una entidad que ha decidido no solicitar su reconocimiento como entidad exenta en los términos del artículo 20.Tres LIVA y 6 RIVA”, y se recoge lo siguiente:

*“(…) En definitiva, puede concluirse que la normativa interna en este punto no parece coincidir con la normativa y doctrina comunitaria, como ha sido reconocido por el propio legislador, por lo que deberá analizarse las consecuencias que de ello se derivan. Como ya se ha expuesto, el Director recurrente considera que las prestaciones analizadas deben calificarse de exentas por cuanto el hecho de que el obligado tributario no haya solicitado el reconocimiento de entidad de carácter social establecido en el artículo 20.Tres de la Ley del I.V.A. no empece la aplicación de las exenciones del artículo 20.Uno.13º de dicha Ley, ya que la entidad reúne los requisitos legalmente establecidos teniendo en cuenta el carácter obligatorio de dichas exenciones.*

*En otras palabras, se utiliza el conocido principio comunitario de “efecto directo” para aplicar la directiva, para reinterpretar la normativa interna. Sin embargo, este Tribunal Central ya anticipa el rechazo de tal postura.*

*Es por todos conocido que la construcción de la doctrina del efecto directo se inicia con la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (con anterioridad al Tratado de Lisboa, de las Comunidades Europeas), de fecha 5 de febrero de 1963, Van Gend & Loos, en la que se señaló que:*

*“...la Comunidad constituye un nuevo orden jurídico de Derecho internacional, en beneficio del cual los Estados han limitado sus derechos soberanos..., un orden jurídico en el que no sólo los Estados, sino también las personas individuales son sujetos de Derecho. El Derecho comunitario, independientemente de la legislación de los Estados miembros, de la misma manera que le impone a los particulares deberes, también le otorga derechos. Tales derechos se constituyen no sólo cuando el Tratado lo prevé expresamente sino sobre la base de obligaciones claras que el Tratado establece en los individuos, en los Estados y en los órganos de la Comunidad.... Que el Tratado otorgue a la Comisión y a los Estados miembros el derecho de acudir al Tribunal en el caso de que un Estado no cumpla con sus obligaciones, no significa que sea imposible para el particular apelar en el caso concreto a tales obligaciones ante los tribunales internos... Tampoco excluye la posibilidad de que las personas privadas aleguen en el procedimiento ante los tribunales internos el incumplimiento de tales obligaciones...”*

*De acuerdo con ello el principio del efecto directo es aquél que permite a los particulares invocar directamente una norma comunitaria ante una jurisdicción nacional o europea.*

*La aplicación directa del derecho comunitario aparece reconocida en el artículo 249 del Tratado de la Comunidad Europea como característica de los Reglamentos. No obstante el mismo es extensible al resto de las normas comunitarias.*

Con relación al efecto directo de las Directivas, el TJUE lo abordó por primera vez en Sentencia de 4 de diciembre de 1974, Asunto Van Duyn, C-41/74, y posteriormente en las Sentencias de 5 de abril de 1979, Asunto Ratti, y de 19 de enero de 1982, Asunto Becker, C-8/81 entre otras, en las cuales estableció que si

*“las disposiciones de una Directiva resultan, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas, dichas disposiciones, -que definen derechos que los particulares pueden alegar frente al Estado- si no se han adoptado dentro del plazo prescrito medidas de aplicación, pueden ser invocadas (véanse, en particular, las sentencias de 19 de enero de 1982, Becker, 8/81, Rec. p. 53, apartado 25; de 10 de septiembre de 2002, Kügler, C-141/00, Rec. p.I-6833, apartado 51, y de 20 de mayo de 2003, Österreichischer Rundfunk y otros, asuntos acumulados C-465/00, C-138/01 y C-139/01, Rec. p. I-4989, apartado 98)”*

*En el Asunto Ratti, el TJUE estableció que una directiva puede ser eficaz al margen de la norma o acto de transposición de modo que si de su contenido se deducen derechos o deberes subjetivos, tendrá efecto directo sobre los ciudadanos, que no tienen por qué soportar los efectos desfavorables de una norma interna contraria a la Directiva. Así lo afirma el Tribunal cuando en dicha sentencia señala que:*

“...una jurisdicción nacional ante la que un justiciable que se ha ajustado a las disposiciones de una Directiva presenta un recurso dirigido a la aplicación de una disposición incompatible con esa directiva no introducida en el orden jurídico interno..., debe acceder a la demanda, si la obligación es incondicional y suficientemente precisa”.

La doctrina del efecto directo, aquí sucintamente descrita, puede adoptar dos manifestaciones distintas. El efecto directo horizontal y vertical. El efecto directo horizontal se produce cuando la invocación del derecho comunitario por los particulares tiene por finalidad la reivindicación de derechos y obligaciones ante o frente otros particulares, es decir, entre ciudadanos que se sitúan en un mismo plano, de ahí su denominación. Por su parte el efecto directo vertical tiene lugar cuando la invocación del derecho comunitario por el particular lo es frente al Estado que no ha transpuesto una directiva en plazo o la ha transpuesto indebidamente. Como se observa es el particular el sujeto activo que pretende la defensa de sus derechos frente a un incumplimiento del Estado. Es por ello que a este principio se le califica de efecto directo vertical ascendente en contraposición al efecto directo vertical descendente o inverso, es decir aquél en que es el Estado el que hace valer el derecho comunitario frente a los particulares.

Y es en este punto donde se sitúa el nudo de la cuestión por cuanto única y exclusivamente es admisible, en el ámbito comunitario, el llamado efecto directo vertical ascendente pero en ningún caso el descendente o inverso. En otras palabras, sólo el particular puede invocar la aplicación directa de las Directivas comunitarias frente a los incumplimientos del Estado, pero no a la inversa.

El derecho comunitario y la doctrina del Tribunal de Justicia proscriben el efecto vertical inverso o descendente, es decir, la posibilidad de que un Estado invoque los preceptos de una Directiva, no transpuesta al ordenamiento interno o bien indebidamente transpuesta. Dicho de otro modo, la eficacia directa de la directiva no puede generar obligaciones para el particular frente al Estado que no la ejecutó en plazo o de forma adecuada. El Estado no puede ampararse en su propio incumplimiento para aplicar la directiva.

En este sentido es de recordar la Sentencia de fecha 26 de febrero de 1986, Asunto Marshall 154/84, en la que el Tribunal expone:

“46 Es necesario recordar que, según constante doctrina del Tribunal de Justicia (en particular, su sentencia de 19 de enero de 1982 Asunto 8/81, Becker Finanzamt Münster-Innenstadt (1982), p. 53), cuando las disposiciones de una directiva se presenten, en cuanto a su objeto, incondicionales y suficientemente precisas, dichas disposiciones puedan ser invocadas por un particular contra el Estado cuando éste no cumpla la trasposición de una Directiva al ordenamiento nacional dentro del plazo establecido o cuando trasponga incorrectamente dicha Directiva.

(...)

48 En cuanto al argumento de que una Directiva no puede invocarse en contra de un individuo, debe señalarse que según el artículo 189 del Tratado CEE, el carácter obligatorio de una directiva, que constituye la base para invocarla frente a un Tribunal Nacional, sólo existe en relación con “cada Estado miembro al que se dirige”. De ello se deduce que una directiva no puede crear por sí misma obligaciones a un particular y que una disposición de una directiva no puede ser invocada como tal contra dicha persona”.

En el mismo sentido la Sentencia de fecha 11 de junio de 1987, Asunto Pretore di Saló, C-14/86, la cual señaló:

“18 El órgano jurisdiccional nacional pretende pues, fundamentalmente, saber si la Directiva 78/659 puede tener, por sí misma y con independencia de la ley interna de un Estado, el efecto de determinar o de agravar la responsabilidad penal de quienes infringen sus disposiciones.

19 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha decidido en su sentencia de 26 de febrero de 1986 (Marshall, 152/84, Rec. 1986, pp. 723 y ss., especialmente p. 737) “que una directiva no puede crear por sí misma obligaciones a cargo de un particular, y que lo dispuesto en una directiva no puede pues ser invocado como tal contra dicha persona”. De una directiva no incorporada al ordenamiento jurídico interno de un Estado miembro no pueden derivarse pues obligaciones para los particulares frente a otros particulares ni, con mayor razón, frente al propio Estado.

20 En consecuencia, procede responder a la segunda cuestión que la Directiva 78/659 del Consejo, de 18 de julio de 1978, no puede producir el efecto, por sí misma y con independencia de una ley interna de un Estado miembro adoptada para su aplicación, de determinar o agravar la responsabilidad penal de los que infringen sus disposiciones.”

Este criterio recogido en la resolución de este TEAC, de fecha 20 de septiembre de 2012, relativo a la prohibición del efecto directo vertical descendente es recogido, asimismo, en resolución de este TEAC, de unificación de criterio, de fecha 28 de octubre de 2013 (R.G.: 00/480/2013), en la que se analiza *“si los servicios prestados a las Comunidades Autónomas por los Registradores de la Propiedad, en su condición de titulares de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario, servicios sujetos a IVA según la sentencia del TJUE de 12 de noviembre de 2009 (Asunto C-154/08), pueden ser objeto de regularización tributaria en caso de que no se haya procedido a la repercusión del impuesto, por los períodos impositivos anteriores al 1 de enero de 2010, fecha en la que surte efectos la Ley 2/2010 que modifica el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido”*.

En el fundamento de derecho Octavo de la mencionada resolución de este TEAC, de unificación de criterio, de fecha 28 de octubre de 2013, se establece lo siguiente:

*“OCTAVO: Cuestión diferente de todas las anteriores, es el efecto que la sentencia del TJUE tiene en relación con los particulares afectados, en este caso los Registradores de la Propiedad.*

*El Director recurrente fundamenta su pretensión, favorable a la regularización tributaria, en que los servicios de los registradores-liquidadores – a la luz de la interpretación de la Directiva comunitaria que hace el TJUE en su sentencia- han estado siempre sujetos al IVA, conclusión que comparte este Tribunal Central. Pero ello supone, en definitiva, invocar el conocido principio del “efecto directo” de las normas comunitarias para aplicar directamente la Directiva no en lugar de una normativa interna resultante de una transposición defectuosa de aquélla, sino en sustitución de la interpretación errónea que de dicha normativa interna y de la Directiva había hecho el Tribunal Supremo del Reino de España.”*

Asimismo, en el fundamento de derecho Octavo de la mencionada resolución de este TEAC, de fecha 28 de octubre de 2013, recoge lo siguiente:

*“(…) En este sentido, en la sentencia de 9 de diciembre de 2003 (Asunto C-129/00 Comisión contra República Italiana), dictada también con ocasión de un recurso por incumplimiento, el TJUE no se limitó a declarar incorrecta la interpretación realizada por los órganos jurisdiccionales nacionales de un Estado miembro, sino que además formuló expresamente las siguientes consideraciones:*

*“Apartado 29*

**“El fracaso de un Estado Miembro de su obligación se establecerá con arreglo al artículo 226 CE, cualquiera que sea el organismo de dicho Estado cuya acción u omisión es la causa del incumplimiento de sus obligaciones, incluso en el caso de una institución constitucionalmente independiente (sentencia 77/69 Comisión v Bélgica [1970] ECR 237, apartado 15)”**.

*Apartado 33*

*“Cuando la legislación nacional ha sido objeto de diferentes interpretaciones jurisprudenciales pertinentes, algunas que conducen a la aplicación de dicha legislación compatible con el Derecho comunitario, otras que conduzcan a la aplicación contraria, procede considerar que, al menos, dicha legislación no es suficientemente clara para garantizar una aplicación compatible con el Derecho comunitario”.*

*Apartado 41*

*“A la luz de las consideraciones anteriores, procede declarar que, al no modificar (2) El artículo 29 de la Ley n ° 428/1990, que es interpretado y aplicado por las autoridades administrativas y una proporción sustancial de los tribunales, incluida la Corte suprema di cassazione, de tal manera que el ejercicio del derecho a la devolución de los tributos percibidos en contra de las normas comunitarias se hace excesivamente difícil para el contribuyente, la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE”.*

A la vista de lo hasta ahora expuesto y por aplicación de la doctrina citada, este Tribunal Central considera que una Directiva no puede generar obligaciones para el particular frente al Estado que no la ejecutó en plazo o de forma adecuada, como sucede en el presente caso.”

De este modo, considerando el criterio establecido en las resoluciones de este TEAC de fechas 20 de septiembre de 2012 y 28 de octubre de 2013, mencionadas anteriormente, y más recientemente en la resolución de 23 de octubre de 2014 (R.G. 7259/2012), en las que se recoge la prohibición de la aplicación del efecto directo vertical descendente; en el presente supuesto no se considera que la regularización efectuada en el acuerdo de liquidación sea conforme a Derecho, por cuanto obliga a **MA...** a ingresar un IVA por el simple hecho de haberlo mencionado en factura, aun cuando la propia Administración le ha dicho anteriormente que sólo el 20'52% de las

operaciones están sujetas a IVA. La Inspección declara que la entidad no ha realizado la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas en factura, y por ello debe ingresar el IVA repercutido a PUERTOS DE CANTABRIA, en primer lugar por no realizar su rectificación, y en segundo lugar por la obligación de ingresar el IVA repercutido en factura que impone el artículo 203 de la Directiva. De esta manera, la Inspección establece la obligación de **MA...** de ingresar el IVA repercutido en la factura 1/2011 en virtud de ese artículo 203 de la Directiva, siendo un precepto no traspuesto a nuestro ordenamiento interno, determinando la aplicación de la norma comunitaria mediante el efecto directo vertical descendente, en perjuicio para el obligado tributario.

El mencionado efecto directo vertical descendente, impide que un Estado, como consecuencia de su incumplimiento en la trasposición de una directiva, invoque la aplicación de dicha directiva frente a un particular, generando obligaciones para éste.

Por lo expuesto,

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

**ACUERDA:**

estimarla y anular la liquidación impugnada.

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