

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ058257

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de mayo de 2015

Vocalía 12.<sup>a</sup>

R.G. 6277/2014

#### SUMARIO:

**IVA. Repercusión. Rectificación. Regularización de cuotas indebidamente repercutidas. Incompatibilidad de simultanear la regularización minorando en el repercutidor el IVA repercutido indebidamente y reconociendo el derecho a la devolución en el sujeto repercutido. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** La cuestión controvertida consiste en determinar si en el supuesto de regularización de cuotas indebidamente repercutidas de IVA se puede minorar en la liquidación que se practique en la entidad transmitente de los bienes o prestadora de los servicios las cuotas indebidadas y simultáneamente reconocer el derecho a la devolución de tales cuotas en la entidad destinataria de los bienes o servicios que soportó las cuotas indebidadas. Así, se plantea una cuestión relativa a la rectificación de un IVA indebidamente repercutido, con la peculiaridad de que dicha rectificación se produce como consecuencia de un procedimiento de inspección llevado a cabo por la Administración tributaria. La rectificación de la repercusión improcedente, en aras de la consecución del principio de neutralidad del IVA, debe permitirse cuando ello no implique riesgo alguno para el Tesoro. Es decir, que aunque el IVA improcedentemente repercutido se debe a la Hacienda Pública en tanto en cuanto no se proceda a su rectificación, en virtud del art. 203 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), debe permitirse dicha rectificación siempre que se haya eliminado el riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Tesoro, pues en otro caso se generaría un enriquecimiento injusto para la Hacienda Pública al ingresarse un impuesto que no corresponde a operación alguna. Para que pueda afirmarse que no hay pérdida de ingresos fiscales para la Hacienda Pública debe resultar indudable que el destinatario no va a proceder a ninguna deducción del IVA improcedentemente repercutido. Pues bien, conforme a esto, considera este Tribunal que en el supuesto de hecho analizado, aún cuando se dieran las circunstancias para la aplicación del mencionado art. 203 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA) por no haberse eliminado definitivamente el riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Tesoro en la medida en que pese a que la Inspección regularizó simultáneamente al repercutido, suprimiendo su derecho a la deducción de las cuotas soportadas, tal supresión no era todavía definitiva por no ser aún firme la liquidación a él girada, dicho precepto no resultaría aplicable al estar prohibido el efecto directo vertical descendente en perjuicio de los particulares. Es decir, no podría la Administración tributaria invocar el art. 203 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), que no ha sido traspuesto a nuestro derecho interno, para no aplicar la normativa española, que se refiere al IVA devengado, no al IVA repercutido. En definitiva, pues, no cabe apoyarse en el art. 203 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA) para considerar que el IVA no devengado pero repercutido era debido a la Hacienda Pública por quien indebidamente lo repercutió. **(Criterio 1 de 1)** [Vid., en sentido contrario, Resolución TEAC, de 23 de mayo de 2023, RG 5642/2022 (NFJ089618)].

Ver comentario.

#### PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 90, 184, 185, 186, 203 y 219.

Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo (Disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE), art. 16.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 20 y 89.

RD 1624/1992 (Rgto IVA), art. 6.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), arts. 14 y 15.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), art. 129.

En la Villa de Madrid, en el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, 37, 28020-Madrid, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 27 de marzo de 2014 (RG 15/4189/2011) relativa a liquidaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2006-2007.

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

De la documentación obrante en el expediente administrativo resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- La Dependencia Regional de Inspección de Galicia de la AEAT inició con fecha 17 de diciembre de 2009 actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de alcance general cerca de un obligado tributario, persona física, Sr. AC, en relación con determinados conceptos impositivos, entre ellos el Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 2006 y 2007.

2.- La citada Dependencia Regional inició, con la misma fecha, actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de alcance general cerca de dos obligados tributarios, personas jurídicas, "B, SL" y "OCT, SL" en relación con determinados conceptos impositivos, entre otros el Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 2006 y 2007.

3.- La actividad desarrollada por los obligados tributarios antes señalados en los períodos comprobados fue la siguiente:

OBLIGADO TRIBUTARIO	ACTIVIDAD	EPÍGRAFE IAE
Sr. AC	Gestores Administrativos	722 (Profesional
B SL	Servicios Financieros y Contables	842
OCT SL	Servicios Financieros y Contables	842

4.- La sociedad OCT SL agrupa a dos profesionales, Sr. AC, con una participación en la entidad del 75% y otra persona física con una participación del 25%. Ambos son administradores solidarios. El Sr. AC constituyó junto con su cónyuge la sociedad B SL, de la que es administrador.

5.- La Dependencia Regional de Inspección practicó al Sr. AC el 23 de junio de 2011 liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA, en adelante) de los períodos 2006 y 2007 en la que se modificaban los datos de las declaraciones-liquidaciones presentadas por aquél de la manera y por los motivos que se exponen a continuación:

- Se incrementan las bases imponibles declaradas por el Sr. AC en los importes de 159.082 euros (25.453,12 euros de cuota) en 2006 y en 215.650 euros (34.504,00 euros de cuota) en 2007, correspondientes a los servicios profesionales de asesoría fiscal prestados a la entidad OCT SL (en adelante, OCT) aparentemente por la entidad B SL (en adelante, B), pero realmente por el Sr. AC, y ello como consecuencia de una simulación comercial consistente en la creación de una sociedad interpuesta -B- al objeto de que por ésta se facturaran servicios a la entidad OCT que realmente prestaba el Sr. AC, con la finalidad de eludir parte de la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al someter los ingresos facturados por B a tributación por el Impuesto sobre Sociedades, tributación que resulta más beneficiosa que la del IRPF.

- No se minoró el IVA declarado e ingresado por el Sr. AC por los servicios prestados a B, aunque tal devengo realmente no tuvo lugar según la citada simulación, para evitar que obtenga la devolución el Sr. AC, no legitimado para ello según el artículo 14.4 del Real Decreto 520/2005. Las citadas cuantías repercutidas ascienden a unos importes totales de 7.736 euros en 2006 y 10.280 euros en 2007.

- Se reconoce el derecho a B a obtener la devolución de los ingresos indebidos (cuotas indebidamente pagadas por ella al Sr. AC e ingresadas por éste en la Hacienda Pública al incluirlas en sus autoliquidaciones) condicionada su ejecución a que adquieran firmeza las siguientes liquidaciones por IVA: a) la practicada a B en la que la Inspección elimina la deducción de las cuotas soportadas declaradas por dicha entidad, repercutidas por el Sr. AC indebidamente; b) la liquidación realizada al Sr. AC.

**Segundo.**

Disconforme con el anterior acuerdo, el obligado tributario interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (en adelante, TEAR). Dicha reclamación fue estimada parcialmente mediante resolución de 27 de marzo de 2014, dictada en única instancia.

La resolución del TEAR, en lo que interesa para la resolución del presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, dispuso lo que sigue 1]:

La simulación llevada a cabo por los interesados dio lugar a que, por un lado el Sr AC no repercutiera a OCT las cuotas de IVA relativas a los servicios realmente prestados por él y por otro lado, repercutiera indebidamente a B, por la prestación de servicios simulada, cuotas de IVA devengado cuando de conformidad con la normativa del

IVA no se había producido efectiva y realmente el hecho imponible de prestación de servicios de asesoramiento a dicha entidad y por tanto no se había devengado el Impuesto.

No obstante, la Inspección no ha minorado el IVA devengado declarado por el obligado tributario que corresponde a las cuotas cuya repercusión se considera indebida, pues ello, a su juicio, determinaría que obtuviera su devolución una persona que no es la legitimada para ello, de conformidad con lo señalado en el artículo 14.4 del Reglamento de Revisión (RD 520/2005, de 17 de diciembre).

Dado que la sociedad B ha soportado una repercusión improcedente tiene derecho, puesto que se cumplen todos los requisitos del artículo 14.2.c), a la obtención de la devolución de ingreso indebido. Dicho derecho es reconocido por la Inspección, que sin embargo condiciona la ejecución del mismo a que adquieran firmeza las siguientes liquidaciones:

- La liquidación efectuada en el mismo procedimiento de comprobación a B, en la que se elimina la deducción de las cuotas soportadas y declaradas, repercutidas por el Sr AC, indebidamente.

- La liquidación, que ahora se impugna, efectuada al Sr AC y a la que se le da el carácter de provisional, en tanto no será ejecutiva hasta que no sea firme la antedicha liquidación del IVA practicada a OCT.

Esta condición se relaciona con la exigencia contenida en el artículo 129.2 del Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los Procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007.

No comparte este Tribunal el planteamiento realizado por la Inspección, de no minorar el IVA declarado y repercutido por le Sr AC a B, porque considera que dado que esta última sociedad es interpuesta, y por tanto no se ha producido, como ya se ha dicho, el hecho imponible de prestación de servicios de asesoramiento del Sr AC, no podemos considerar devengado el Impuesto y por tanto no procede liquidarlo, pues de hacerlo así, estaríamos admitiendo "de facto" que el devengo se produjo.

Por otra parte, dado que el Sr AC realizó el ingreso de las cuotas de IVA repercutidas a B, se estima la procedencia de la devolución del ingreso indebido efectuado por Sr AC, a favor de la entidad que soportó la repercusión, es decir, a favor de B, pues consideramos que se cumplen todos y cada uno de los requisitos exigidos por el artículo 14.2.c). del Real Decreto 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa.

El reconocimiento de la devolución debe realizarse en el procedimiento inspector pues así lo permite el artículo 15 del citado Reglamento de Revisión cuando establece que *EL derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos podrá reconocerse (.....) d) En un procedimiento de aplicación de los tributos*"

Entendemos sin embargo que la ejecución de dicha devolución no puede quedar condicionada, como defiende la Inspección, a la firmeza de las liquidaciones practicadas por este concepto al Sr AC y a la sociedad interpuesta B, pues consideramos que no se pueden extender los requisitos del artículo 129 del Real Decreto 1065/2007, referido al procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, al supuesto objeto de revisión, en el que la devolución se ha reconocido como consecuencia de una actuación inspectora que ha ultimado la comprobación de las operaciones realizadas a la recurrente B, al profesional Sr. AC y a la sociedad OCT.

En definitiva, de acuerdo a lo expuesto procederá lo siguiente:

- Que se minore el IVA declarado y repercutido indebidamente por el Sr AC a la sociedad interpuesta B, por los importes de 7.736 en el año 2006 y 10.280 euros en el año 2007.

- Que se liquide el importe de IVA devengado y no repercutido por el Sr. AC a la sociedad OCT.

- Que se reconozca a B la procedencia de la devolución de las cuotas repercutidas indebidamente por el Sr AC.

El TEAR, por tanto, considera, contrariamente a la Inspección, que debe minorarse el IVA declarado y repercutido por el Sr. AC a B, dado que no puede considerarse devengado el impuesto, y que debe reconocerse a esta entidad la devolución de las cuotas que le fueron indebidamente repercutidas, devolución cuya ejecución no puede quedar condicionada a la firmeza de las liquidaciones practicadas al Sr. AC y a B.

### Tercero.

Contra la resolución del TEAR de Galicia, al estimarla gravemente dañosa y errónea, se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT.

En síntesis, el Director recurrente alega lo siguiente:

1) Son dos las formas posibles de que dispone la Administración para regularizar las cuotas indebidamente soportadas:

A.- Que la Inspección minore en el sujeto que repercute las cuotas de IVA indebidamente repercutidas y paralelamente regularice las cuotas indebidas en el sujeto que las soporta, dado que no corresponden a una operación real sino simulada.

Eliminado el derecho a la deducción de las cuotas soportadas desaparece el riesgo de pérdida de ingresos fiscales y la entidad tiene derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente soportó, si bien no procede la devolución de ingresos indebidos del artículo 14 del RD 520/2005 por los motivos siguientes:

- La Inspección minorará el IVA indebidamente repercutido en la liquidación girada, por tanto no se ha efectuado el ingreso de tales cuotas en la Hacienda Pública; se incumple entonces el requisito dispuesto en el artículo 14.2.c) 2.º del RD 520/2005 relativo a que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas.

- La Inspección devuelve a la entidad que repercutió indebidamente, mediante la liquidación girada, el IVA indebidamente repercutido; se incumple entonces el requisito recogido en el artículo 14.2.c).3 RD 520/2005, de que las cuotas indebidamente repercutidas no hayan sido devueltas por la Administración a quien las repercutió.

Por tanto, la entidad que soportó las cuotas indebidamente debería, para obtener su devolución, reclamar su importe al sujeto que las repercutió, que es a quien ha devuelto dichas cuotas la Administración. La Hacienda Pública en ningún caso puede devolver unas cuotas que no han sido ingresadas (porque han sido ya devueltas) y que no tiene.

B.- La recogida en el acuerdo de liquidación, consistente en no minorar en el transmitente o prestador las cuotas indebidamente repercutidas y, de otro lado, eliminar en el adquirente o perceptor el derecho a la deducción de las cuotas soportadas indebidamente, reconociendo su derecho a la devolución de ingresos indebidos dado que se cumplen todos los requisitos exigidos por la normativa, a saber:

- Se cumple el requisito de que la devolución del IVA indebidamente repercutido no corresponde al sujeto pasivo que lo hubiera declarado e ingresado sino al destinatario de la operación que lo hubiera soportado y siempre que éste no se hubiera resarcido de su pago mediante el mecanismo de la deducción.

- Se cumple el requisito del artículo 15 del RD 520/2005 de que el derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos puede reconocerse en un procedimiento de aplicación de los tributos.

- Al haberse eliminado el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la entidad que las soportó, se ha eliminado el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, por lo que la entidad tiene correlativamente derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente le repercutieron.

- La entidad que repercutió consignó el IVA indebidamente repercutido en su declaración, por lo que conforme al artículo 14.2.c) 2.º del RD 520/2005, se considera que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas.

El Director recurrente invoca en su escrito de alegaciones, como fundamento de la anterior postura, además de los artículos 14 y 15 del Real Decreto 520/2005, el artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE.

2) La Administración debe optar por una de las dos alternativas señaladas para regularizar las cuotas indebidamente repercutidas sin que pueda simultáneamente, en contra de lo que declara el TEAR, minorar las cuotas indebidamente repercutidas y al mismo tiempo, tras eliminar el derecho a deducir tales cuotas, ordenar la devolución de ingresos indebidos al sujeto que las soportó, pues en tal supuesto la Hacienda estaría devolviendo dos veces las cuotas indebidas.

Solicita el Director recurrente de este Tribunal Económico-Administrativo Central que declare gravemente dañosa y errónea la resolución del TEAR recurrida y fije como criterio que "en el supuesto de regularización de cuotas indebidamente repercutidas de IVA no se podrá minorar en la liquidación que se practique en la entidad transmitente de los bienes o prestadora de los servicios las cuotas indebidas y simultáneamente reconocer el derecho a la devolución de tales cuotas en la entidad destinataria de los bienes o servicios que soportó las cuotas indebidas".

#### Cuarto.

En el trámite de alegaciones concedido al efecto por este Tribunal Central, el obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar

afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria) no formuló alegación alguna.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

### Segundo.

La cuestión controvertida consiste en determinar si en el supuesto de regularización de cuotas indebidamente repercutidas de IVA se puede minorar en la liquidación que se practique en la entidad transmitente de los bienes o prestadora de los servicios las cuotas indebidadas y simultáneamente reconocer el derecho a la devolución de tales cuotas en la entidad destinataria de los bienes o servicios que soportó las cuotas indebidadas

### Tercero.

Se plantea en el presente recurso la cuestión concerniente a la rectificación de un IVA indebidamente repercutido, con la peculiaridad de que dicha rectificación se produce como consecuencia de un procedimiento de inspección llevado a cabo por la Administración tributaria.

Como es sabido, la Directiva 2006/112/CE (Directiva IVA), que es la norma esencial de armonización del IVA en la Unión Europea, no se ocupa expresamente de la rectificación de la repercusión. No obstante, la rectificación está implícita en el mecanismo “modificación de la base imponible-corrección de la factura-rectificación de deducciones” diseñado en los artículos 90, 184 a 186 y 219 de dicha Directiva. Así, el artículo 90 se refiere a la modificación de la base imponible en los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada. Los artículos 184, 185 y 186, por su parte, prevén la regularización de deducciones cuando la deducción inicialmente practicada sea superior o inferior a la legalmente procedente; y, finalmente, el artículo 219 dispone que se asimilará a una factura cualquier documento o mensaje rectificativo que modifique y haga referencia expresa e inequívoca a la factura inicial.

Pese a que, como se ha señalado, los artículos 90, 184 a 186 y 219 de la Directiva muestran que la rectificación de la repercusión está presente, al menos de forma implícita, en la normativa comunitaria, lo cierto es que el artículo 203 de la Directiva parece poner en cuestión esta afirmación al establecer que “*será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura*”. En efecto, si cualquier cantidad mencionada en factura como IVA, incluso por error, es un “IVA debido a la Hacienda Pública”, podría entenderse que no hay lugar a rectificación de la repercusión en ningún caso. Ello entraría en contradicción con los artículos de la Directiva citados anteriormente. De ahí que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) haya intentado encontrar un equilibrio en la interpretación de estos preceptos.

Que el artículo 203 de la Directiva indicada no impide la rectificación del IVA indebidamente repercutido se colige, por ejemplo, de lo dispuesto en el artículo 16 del Reglamento de ejecución (UE) núm. 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE, a cuyo tenor:

*“El Estado miembro al que llegue la expedición o transporte de bienes en el que se efectuó una adquisición intracomunitaria de bienes en el sentido del artículo 20 de la Directiva 2006/112/CE, ejercerá sus competencias fiscales con independencia del tratamiento en materia del impuesto sobre el valor añadido que se haya aplicado a la citada operación en el Estado miembro de origen de la expedición o transporte de bienes.*

*Toda posible petición al proveedor de los bienes de corrección del IVA que este haya facturado y declarado al Estado miembro de origen de la expedición o transporte de bienes será tratada por dicho Estado miembro con arreglo a sus disposiciones nacionales”.*

Este precepto contempla una transacción intracomunitaria que supone una entrega de bienes exenta del IVA en el Estado miembro de origen (EM1) y una adquisición intracomunitaria de bienes gravada en el Estado miembro de destino (EM2), siendo así que el proveedor ha repercutido de forma errónea el IVA en el Estado miembro de origen. Lo que el precepto dice en tal caso es que: a) El EM2 conserva su derecho a gravar la adquisición intracomunitaria efectuada en su territorio; b) La doble imposición que se genera para el adquirente intracomunitario sólo puede resolverse mediante la rectificación del IVA indebidamente repercutido por el proveedor, rectificación que se rige por las normas internas del EM1. El Reglamento no impone ningún criterio en relación con la rectificación

de la repercusión pero presupone que los Estados miembros habrán establecido reglas al respecto, lo que implica que para el legislador comunitario el artículo 203 de la Directiva IVA no impide la rectificación.

Tal como se señaló anteriormente, el TJUE ha interpretado en diversas sentencias el alcance del artículo 203 de la Directiva IVA buscando, ciertamente, un equilibrio entre dicho precepto y la posibilidad de rectificación de cuotas indebidamente repercutidas.

Así, la sentencia de 13 de diciembre de 1989, *Genius Holding BV*, Asunto C-342/87, afirma que sólo el IVA devengado conforme a derecho es deducible, pero si, por una parte, el IVA improcedentemente repercutido es “IVA debido a la Hacienda Pública” (según el artículo 203 de la Directiva IVA) y, por otra parte, ese mismo IVA no puede deducirse por el destinatario de la operación, se vulnera el principio de neutralidad y se genera un enriquecimiento injusto para la Hacienda Pública. La sentencia concluye que para garantizar la aplicación del principio de neutralidad corresponde a los Estados miembros establecer, en sus ordenamientos jurídicos internos, la posibilidad de corregir el impuesto indebidamente facturado en todos los casos en los que quien haya extendido la factura demuestre su buena fe. De esta sentencia se deducen, por tanto, los criterios siguientes:

- El TJUE establece una auténtica obligación para los Estados miembros de introducir en sus ordenamientos internos normas reguladoras de la rectificación del IVA indebidamente repercutido. No se trata, por tanto, de algo opcional sino de una exigencia derivada del principio de neutralidad del IVA.

- Se matiza el alcance del artículo 203 de la Directiva IVA, de forma que el IVA improcedentemente repercutido es “IVA debido a la Hacienda Pública” pero sólo en tanto no se haya procedido a su rectificación.

- La obligación para los Estados miembros de permitir la rectificación existe sólo para los casos en los que quien haya extendido la factura demuestre su buena fe.

Por su parte, la sentencia de 19 de diciembre de 2000, *Schmeink & Cofreth y Strobel*, Asunto C-454/1998, estableció, por un lado, que cuando quien expide la factura haya eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el principio de neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido exige que el impuesto indebidamente facturado pueda ser regularizado, sin que dicha regularización pueda quedar supeditada a la buena fe de quien expide la factura y, por otro, que corresponde a los Estados miembros definir el procedimiento según el cual puede regularizarse el Impuesto sobre el Valor Añadido indebidamente facturado. De la sentencia se deduce, por tanto, que el TJUE:

- Reitera la obligación de los Estados miembros de introducir normas reguladoras de la rectificación del IVA indebidamente repercutido, ya afirmada en la sentencia *Genius Holding*.

- Insiste en la matización, ya efectuada en *Genius Holding*, del artículo 203 de la Directiva IVA, de forma que el IVA improcedentemente repercutido es “IVA debido a la Hacienda Pública” sólo en tanto no se haya procedido a su rectificación.

- Sustituye el criterio de la “buena fe” por el de “la ausencia de perjuicio para la Hacienda Pública”, de forma que la rectificación de la repercusión improcedente debe permitirse cuando ello no implique riesgo alguno para el Tesoro.

De las sentencias expuestas se puede concluir lo siguiente para los casos en los que el IVA ha sido repercutido de forma improcedente:

- No cabe en ningún caso la deducción del IVA por parte de quien soportó la repercusión.

- El IVA improcedentemente repercutido se debe a la Hacienda Pública en tanto en cuanto no se proceda a su rectificación. Los Estados miembros deben permitir dicha rectificación siempre que el emisor de la factura haya adoptado las medidas necesarias para asegurar que no se producirá una pérdida de ingresos fiscales para el Tesoro, pues en otro caso se generaría un enriquecimiento injusto para la Hacienda Pública al ingresarse un impuesto que no corresponde a operación alguna. Para que pueda afirmarse que no hay pérdida de ingresos fiscales para la Hacienda Pública debe resultar indudable que el destinatario no va a proceder a ninguna deducción del IVA improcedentemente repercutido.

#### Cuarto.

La rectificación de las cuotas impositivas repercutidas se regula en nuestro ordenamiento interno en el artículo 89 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA). Dispone dicho precepto, en su redacción vigente al tiempo de los hechos analizados en el presente recurso:

*“Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas 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.*

*La 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 .

Dos. Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación cuando, no habiéndose repercutido cuota alguna, se hubiese expedido la factura o documento sustitutivo correspondiente a la operación.

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, no procederá la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas en los siguientes casos:

1.º Cuando la rectificación no esté motivada por las causas previstas en el artículo 80 de esta Ley, implique un aumento de las cuotas repercutidas y los destinatarios de las operaciones no actúen como empresarios o profesionales del impuesto, salvo en supuestos de elevación legal de los tipos impositivos, en que la rectificación podrá efectuarse en el mes en que tenga lugar la entrada en vigor de los nuevos tipos impositivos y en el siguiente.

2.º Cuando sea la Administración Tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y la conducta de éste sea constitutiva de infracción tributaria.

Cuatro. La rectificación de las cuotas impositivas repercutidas deberá documentarse en la forma que reglamentariamente se establezca.

Cinco. Cuando la rectificación de las cuotas implique un aumento de las inicialmente repercutidas y no haya mediado requerimiento previo, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración- liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo previsto en el artículo 61, número 3. de la Ley General Tributaria ( RCL 1963, 2490) .

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la rectificación se funde en las causas de modificación de la base imponible establecidas en el artículo 80 de esta Ley o se deba a un error fundado de derecho, el sujeto pasivo podrá incluir la diferencia correspondiente en la declaración- liquidación del período en que se deba efectuar la rectificación.

Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, 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.**

Por su parte, el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, al que alude el precepto anterior para los casos de minoración de cuotas inicialmente repercutidas, se regula en el artículo 221 de la Ley 58/2003, General Tributaria, a cuyo tenor:

El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la “1. devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.
- b) Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación.
- c) Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción.
- d) Cuando así lo establezca la normativa tributaria.

Reglamentariamente se desarrollará el procedimiento previsto en este apartado, al que será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 220 de esta Ley.

**2. Cuando el derecho a la devolución se hubiera reconocido mediante el procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo o en virtud de un acto administrativo o una resolución económico-administrativa o judicial, se procederá a la ejecución de la devolución en los términos que reglamentariamente se establezcan.**

(.....)”.

Los artículos 14 y 15 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de revisión en vía administrativa, disponen, en la redacción vigente en los años a los que se refiere el presente expediente:

## Artículo 14. Legitimados para instar el procedimiento de devolución y beneficiarios del derecho a la devolución

1. Tendrán **derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos las siguientes personas o entidades:**

a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado ingresos indebidos en el Tesoro público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, así como los sucesores de unos y otros.

b) (.....)

c) Cuando el ingreso indebido se refiera a tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión, además de las personas o entidades a que se refiere el párrafo a), la persona o entidad que haya soportado la repercusión.

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

a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado el ingreso indebido, salvo en los casos previstos en los párrafos b) y c) de este apartado, así como los sucesores de unos y otros.

b) (.....)

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

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

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

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

4.º Que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. (...)

3. En los supuestos previstos en los párrafos b) y c) del apartado 1, el obligado tributario que hubiese soportado indebidamente la retención o el ingreso a cuenta o la repercusión del tributo podrá solicitar la devolución del ingreso indebido instando la rectificación de la autoliquidación mediante la que se hubiese realizado el ingreso indebido.

4. Cuando la devolución de dichos ingresos indebidos hubiese sido solicitada por el retenedor o el obligado tributario que repercutió las cuotas o hubiese sido acordada en alguno de los procedimientos previstos en el artículo 15, la devolución se realizará directamente a la persona o entidad que hubiese soportado indebidamente la retención o repercusión.

5.(.....)”.

## Artículo 15. Supuestos de devolución

“1. El derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos podrá reconocerse:

a) *En el procedimiento para el reconocimiento del derecho regulado en la sección 2.ª de este capítulo, cuando se trate de los supuestos previstos en el artículo 221.1. de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

b) *En un procedimiento especial de revisión.*

c) *En virtud de la resolución de un recurso administrativo o reclamación económico-administrativa o en virtud de una resolución judicial firmes.*

d) *En un procedimiento de aplicación de los tributos.*

e) *En un procedimiento de rectificación de autoliquidación a) instancia del obligado tributario o de otros obligados en el supuesto previsto en el apartado 3 del artículo anterior.*

f) *Por cualquier otro procedimiento establecido en la normativa tributaria”.*

En el supuesto de hecho que da lugar al criterio controvertido en el presente recurso extraordinario, la regularización de las cuotas impositivas indebidamente repercutidas ha sido realizado por la propia Administración tributaria en el seno de un procedimiento de comprobación e investigación.

Practicada la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo en relación con el IVA de los períodos 2006 y 2007, la Inspección de los Tributos concluye, por un lado, que las cuotas de IVA repercutidas por el Sr. AC a la entidad B son improcedentes y, por otro, que procede exigir al Sr. AC el IVA correspondiente a los servicios prestados a OCT aparentemente por B pero realmente por él. Como consecuencia de dicha regularización la Inspección acuerda lo siguiente:

- Girar liquidación al Sr. AC por las cuotas de IVA devengadas como consecuencia de los servicios realmente prestados por él a OCT, cuotas que ascienden a 25.453,12 euros en 2006 y 34.504,00 euros en 2007. La liquidación, por tanto, exige las cuotas devengadas de IVA por los servicios prestados a OCT pero no minorra las cuotas de IVA indebidamente repercutidas a B.

- Reconocer a B el derecho a obtener la devolución de los ingresos indebidos derivados de las cuotas que indebidamente le repercutió el Sr. AC, devolución cuya ejecución se condiciona a que sean firmes las liquidaciones al propio Sr. AC y a B.

El TEAR sostiene, sin embargo, que debe minorarse el IVA declarado y repercutido por el Sr. AC a B, dado que no puede considerarse devengado el impuesto, y que debe reconocerse a esta entidad la devolución de las cuotas que le fueron indebidamente repercutidas, devolución cuya ejecución no puede quedar condicionada a la firmeza de las liquidaciones practicadas al Sr. AC y a B. La postura del TEAR supone, por tanto:

- Girar liquidación al Sr. AC por la diferencia entre las cuotas devengadas por los servicios prestados a OCT y las cuotas indebidamente repercutidas a B.

- Reconocer a B el derecho a la devolución de los ingresos indebidos derivados de las cuotas que indebidamente le repercutió el Sr. AC, devolución cuya ejecución no se condiciona a que sean firmes las liquidaciones al propio Sr. AC y a B.

Tal como se indicó en el fundamento de derecho cuarto, el TJUE ha establecido que la rectificación de la repercusión improcedente, en aras de la consecución del principio de neutralidad del IVA, debe permitirse cuando ello no implique riesgo alguno para el Tesoro. Es decir, que aunque el IVA improcedentemente repercutido se debe a la Hacienda Pública en tanto en cuanto no se proceda a su rectificación, en virtud del artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE, debe permitirse dicha rectificación siempre que se haya eliminado el riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Tesoro, pues en otro caso se generaría un enriquecimiento injusto para la Hacienda Pública al ingresarse un impuesto que no corresponde a operación alguna. Para que pueda afirmarse que no hay pérdida de ingresos fiscales para la Hacienda Pública debe resultar indudable que el destinatario no va a proceder a ninguna deducción del IVA improcedentemente repercutido.

Pues bien, conforme a esta jurisprudencia, considera este Tribunal Central que en el supuesto de hecho analizado, aún cuando se dieran las circunstancias para la aplicación del artículo 203 de la Directiva por no haberse eliminado definitivamente el riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Tesoro en la medida en que pese a que la Inspección regularizó simultáneamente al repercutido, suprimiendo su derecho a la deducción de las cuotas soportadas, tal supresión no era todavía definitiva por no ser aún firme la liquidación a él girada, dicho precepto no resultaría aplicable al estar prohibido por la jurisprudencia del TJUE el efecto directo vertical descendente del derecho de la Unión Europea en perjuicio de los particulares. Es decir, no podría la Administración tributaria invocar el artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE, que no ha sido traspuesto a nuestro derecho interno, para no aplicar la normativa española, que se refiere al IVA devengado, no al IVA repercutido. En definitiva, pues, no cabe apoyarse en el artículo 203 de la Directiva para considerar que el IVA no devengado pero repercutido era debido a la Hacienda Pública por quien indebidamente lo repercutió.

Nótese que la invocación del artículo 203 de la Directiva aparece por vez primera en el presente expediente en las alegaciones del Director recurrente, pero que la fundamentación jurídica del acuerdo de liquidación de la Inspección es otra (los artículos 14 y 15 del Reglamento de revisión y el artículo 129 del Reglamento de Gestión e Inspección).

Así, las cosas, sobre la interdicción del denominado “efecto directo vertical descendente” se pronunció ya este Tribunal Central en su resolución de 20 de septiembre de 2012 (RG 00/2147/2012) dictada en unificación de criterio, relativa a la aplicación de las exenciones previstas en el artículo 20.Uno.13º LIVA y en la que la cuestión en controversia se contrae a determinar si la Administración puede aplicar la exención prevista en el artículo 20.Uno.13.º LIVA a una entidad que ha decidido no solicitar su reconocimiento como entidad exenta en los términos del artículo 20.Tres LIVA y 6 RIVA. Se recoge en dicha resolución 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.13.º 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 un 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 relativo a la prohibición del efecto directo vertical descendente se recoge, asimismo, en la resolución de este TEAC de 28 de octubre de 2013 (RG 00/480/2013) dictada en unificación de criterio, 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”. Dispone dicha resolución:

## 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.*

(.....)

*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.º 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.*

Finalmente, también se ha pronunciado este Tribunal Central en contra de la aplicación del efecto directo vertical descendente en su reciente resolución 00/7547/2012 de fecha 22 de abril de 2015, en la que señalamos que no puede la Administración tributaria exigir el ingreso del IVA repercutido no devengado basándose en el artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE porque la normativa interna española exige declarar e ingresar el IVA devengado –sin hacer mención al IVA repercutido- y porque está proscrito por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea el efecto directo vertical descendente en perjuicio de los particulares.

Ahora bien, al no minorar las cuotas de IVA devengadas por las prestaciones de servicios del Sr. AC a OCT con las cuotas de IVA indebidamente repercutidas por el Sr. AC a B, lo que hace la Administración es girar una liquidación al Sr. AC exigiéndole el IVA realmente devengado y que no había declarado ni ingresado. Junto con ello, en el propio acuerdo de liquidación la Administración reconoce a la entidad B el derecho a la devolución de ingresos indebidos por el IVA que indebidamente le había sido repercutido.

Entendemos que el resultado de la regularización practicada por la Administración es, pese a todo, correcto, por las razones siguientes:

1.- Que el IVA repercutido por el Sr. AC a B no sea un IVA devengado, no significa que deba minorar, como sostiene el TEAR, las cuotas de IVA devengadas por la prestación de servicios del Sr. AC a OCT. La postura que mantiene el TEAR no se ajusta a Derecho, a juicio de este Tribunal Central, porque sostener la minoración de las

cuotas indebidamente repercutidas en la regularización de la situación tributaria del Sr. AC significa ni más ni menos que la liquidación debe practicarse por la diferencia entre las cuotas devengadas por la prestación de servicios a OCT, aparentemente prestados por B, y las cuotas indebidamente repercutidas a esta última entidad, lo cual supone asumir que estas cuotas indebidamente repercutidas le han sido devueltas al Sr. AC precisamente a través de la liquidación. Siendo esto así, no cabría, en consecuencia, reconocer la devolución de dichas cuotas a B, puesto que no se cumpliría el requisito del artículo 14.2.c.2º del RD 520/2005 de que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas, produciéndose una duplicidad de la devolución de dichas cuotas.

2.- Que el IVA improcedentemente repercutido por el Sr. AC a B no sea un IVA debido a la Hacienda Pública por el Sr. AC (ya hemos visto que no resulta de aplicación el artículo 203 de la Directiva) no significa que, habiendo sido ingresado en su día al Tesoro, deba ahora devolverse al propio Sr. AC mediante una liquidación como la que sugiere el TEAR. Y ello porque conforme al artículo 14.2.c) del RD 520/2005, el derecho a obtener la devolución del ingreso indebido corresponde a quien soportó la repercusión.

El resultado a que conduce el acuerdo de liquidación es, sin embargo, plenamente coherente con lo dispuesto en los artículos 14 y 15 del RD 520/2005, arriba reproducidos, toda vez que:

- El derecho a obtener la devolución del ingreso indebido se reconoce a favor de la entidad que soportó la repercusión, en este caso B, tal como exige el artículo 14.2.c) del Reglamento de Revisión.

- Se cumplen los requisitos para que la devolución pueda producirse en los términos del citado artículo 14.2.c), esto es, la repercusión se hizo mediante factura, las cuotas indebidamente repercutidas fueron ingresadas -pues se consignaron en la autoliquidación de quien las repercutió- y no le han sido devueltas al repercutido o a un tercero y, finalmente, se ha denegado el derecho del repercutido a la deducción de las cuotas soportadas.

- El derecho a la devolución se ha reconocido en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos, en los términos del artículo 15.1.d) del RD 520/2005.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA** contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia,

## ACUERDA

ESTIMARLO EN PARTE, fijando como criterio que en el supuesto de regularización de cuotas indebidamente repercutidas de IVA no se podrá minorar en la liquidación que se practique en la entidad transmitente de los bienes o prestadora de los servicios las cuotas indebidadas, y simultáneamente reconocer el derecho a la devolución de tales cuotas en la entidad destinataria de los bienes o servicios que soportó las cuotas indebidadas.

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