

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ060901

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de noviembre de 2015

Vocalía 4.^a

R.G. 2137/2013

SUMARIO:

IVA. Repercusión. Rectificación. Cuando la repercusión o la rectificación tienen su causa en una regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo por parte de los órganos de aplicación de los tributos, modificando el tratamiento en su día otorgado a la operación, y el acuerdo de liquidación no es firme por haber sido impugnado por el sujeto pasivo, ello no impide al sujeto pasivo proceder a la repercusión o rectificación del IVA correspondiente a las operaciones controvertidas en los términos determinados en dicho acuerdo, pues el acuerdo de liquidación constituye un acto administrativo investido de las notas de ejecutividad, presunción de validez y eficacia propias de los actos administrativos. Así, en los arts. 88 y 89 de la Ley 37/1992 (Ley IVA) no se contiene norma alguna que supedita la repercusión o la /rectificación del IVA a la firmeza de un acto administrativo en el que se determine la tributación de la operación correspondiente. **(Criterio 1 de 2) Requisitos.** Por la contribuyente se alega que es de aplicación lo dispuesto en el art. 89.Uno de la Ley 37/1992 (Ley IVA), de modo que dispone de un plazo de cuatro años para emitir factura rectificativa, pero este Tribunal considera que, con independencia de que por la empresa (X) se emitieran facturas relativas a las operaciones objeto de regularización por la Inspección de los Tributos, no concurre un supuesto de rectificación de cuotas de IVA previamente repercutidas, por cuanto el sujeto pasivo (P) no emitió facturas con anterioridad a la factura objeto de controversia. De este modo, en el presente supuesto, la factura emitida por el sujeto pasivo (P) no constituye una rectificación de cuotas de IVA repercutidas, sino una repercusión, resultando de aplicación lo dispuesto en el art. 88 de la Ley 37/1992 (Ley IVA). Por otro lado, según lo dispuesto en el art. 88.Cuatro «se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo». Por lo tanto, en el presente supuesto, en el que se ha excedido el plazo de caducidad de un año para el ejercicio del derecho a la repercusión, no puede exigirse a la empresa (X) que soporte la repercusión de cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido efectuada por el sujeto (P), por cuanto ha manifestado ante este Tribunal su oposición por la extemporaneidad de dicha repercusión. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 56 y 57.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 88 y 89.

En la villa de Madrid, en la fecha indicada, en la reclamación económico-administrativa que, en segunda instancia, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 229.1.c) de la Ley 58/2003 General Tributaria, pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesta por **D. Px...**, NIF ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ... ,contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de fecha 26 de junio de 2012 (28/28848/2010), por la que se desestima reclamación económico-administrativa interpuesta contra la oposición a la repercusión de IVA efectuada mediante factura, de fecha 17 de diciembre de 2010 (número 1/2010), emitida a la entidad **X...,SLU** (anteriormente denominada **Y..., SL**), por el concepto *“prestación de servicios de CONSULTORÍA en los años 2005, 2006 y 2007 por los que procedía repercutir el correspondiente IVA según ha declarado la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Tributaria en el Acta A02 ... y que ha sido confirmada mediante Acuerdo de Liquidación dictado el 8 de abril de 2010”*.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

Por **Px...** se interpuso en fecha 28 de diciembre de 2010 reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid, contra la oposición a la repercusión de cuota de IVA efectuada mediante factura de fecha 17 de diciembre de 2010 (número 1/2010), emitida a la entidad **X...,SLU**, NIF: ... (anteriormente denominada **Y...,SL**), por el concepto *“prestación de servicios de CONSULTORÍA en los años 2005, 2006 y 2007 por los que procedía*

repercutir el correspondiente IVA según ha declarado la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Tributaria en el Acta A02 ... y que ha sido confirmada mediante Acuerdo de Liquidación dictado el 8 de abril de 2010”.

Por su parte, en el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa se recoge lo siguiente:

(...) Los antecedentes que justifican la interposición de la presente reclamación económico-administrativa, son:

1) La Dependencia Regional de Inspección inició procedimiento de comprobación e investigación cerca de diversos obligados tributarios: esta parte, la entidad **X...,SLU** (entonces denominada **Y...**), y la sociedad **Z...,S.L.**, de la que esta parte tenía el 99,60% del capital social y con la que **Y...** mantuvo relaciones profesionales en los ejercicios regularizados (2005,2006 Y 2007).

2) Como consecuencia de las actuaciones inspectoras seguidas contra esta parte, el 8 de abril de 2010 se dictó Acuerdo de Liquidación Provisional por la Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Dependencia Especial de Madrid de la A.E.A.T., por el concepto "Impuesto sobre el Valor Añadido", correspondiente a los ejercicios 2005, 2006 Y 2007. Se adjunta como documento 1 copia del Acuerdo de Liquidación Provisional.

La regularización practicada traía causa de la consideración (página 22 del Acuerdo de Liquidación Provisional) de "la existencia de simulación en la actividad empresarial desarrollada por **Z...** y su utilización como sociedad interpuesta por **Px...**, siendo éste quién realizó los servicios facturados por la sociedad."

Por lo tanto, la Inspección entiende que "se ha producido una repercusión improcedente de las cuotas de IVA devengado por parte de **Z...** (...) Quien ha prestado realmente los servicios de asesoramiento económico-financiero facturados ha sido **Px...**, siendo por tanto él el sujeto pasivo del IVA, debiendo incrementarse las cuotas de IVA devengado y debidas repercutir", exigiendo dichas cuotas a esta parte, sin perjuicio del derecho a la devolución de ingresos indebidos de **Y...** de las cuotas de IVA indebidamente repercutidas por **Z...**

3) Puesto que la Inspección había considerado que las cuotas de IVA devengadas en la prestación de los servicios de asesoramiento financiero prestados a **Y...** habían sido indebidamente repercutidas por **Z...**, exigiendo a esta parte dichas cuotas de IVA, mediante una factura emitida el 17 de diciembre de 2010 se procedió a repercutir dicho IVA a **Y...**, factura que acompañaba de una carta explicativa del motivo de la nueva repercusión del IVA. Se adjunta como documento 2 copia de la factura y la carta de repercusión.

4) Recientemente se ha recibido carta de contestación de **X...** de 22 de diciembre de 2010 por la que se opone a la repercusión de las cuotas de IVA devengadas y exigidas a esta parte por parte de la Inspección de los Tributos, por considerar que dicha repercusión no puede producirse hasta que el Acuerdo de Liquidación Provisional sea firme. Se adjunta como documento 3 copia de la contestación de **X...**

En consecuencia, el objeto de la presente reclamación trae causa de la oposición de **X...** al acto de repercusión llevado a cabo por esta parte mediante factura de 17 de diciembre de 2010 en relación con los servicios de asesoramiento que la Inspección de los Tributos considera fueron prestados por esta parte y no por parte de la sociedad **Z...**

Asimismo, en dicho escrito de interposición se formula alegación sobre la *“procedencia de la repercusión del IVA regularizado por la Inspección”*.

Por su parte, debe indicarse que consta adjunto al escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa, factura número 1/2010, de fecha 17 de diciembre de 2010, por el concepto *“prestación de servicios de CONSULTORÍA en los años 2005, 2006 y 2007 por los que procedía repercutir el correspondiente IVA según ha declarado la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Tributaria en el Acta A02 ... y que ha sido confirmada mediante Acuerdo de Liquidación dictado el 8 de abril de 2010”*, en la que se recoge lo siguiente:

BASE IMPONIBLE:	2.169.858,15 €
TIPO DE GRAVAMEN:	16%
CUOTA IVA:	347.177,30 €
 TOTAL:	 2.517.035,30 €
IMPORTANTE COBRADO POR Z...	- 2.169.858,15 €
LÍQUIDO A PERCIBIR	347.177,30 €

Asimismo, consta adjunto al escrito de interposición de reclamación económico-administrativa, documento de **X...,SLU**, con fecha 22 de diciembre de 2010, en el que se recoge lo siguiente:

En Madrid a 22 de diciembre de 2010

Acuso recibo de tu atenta carta de fecha 17 de diciembre de 2010 y de tu factura 1/2010, adjunta a dicha carta, por la que solicitas a **X...,SLU**. el pago de la cantidad de 347.177,30 euros correspondiente a las cuotas por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) que te han sido liquidadas, mediante Acuerdo de fecha 8 de abril de 2010 (en adelante, el Acuerdo de Liquidación), por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia de Administración Tributaria.

En este sentido me permito informarte de que, según se indica en la propia Nota 9/09 de la Agencia Tributaria a la que haces referencia en tu carta, hasta que el Acuerdo de Liquidación no sea firme, es decir, hasta que exista resolución o sentencia firme que confirme la liquidación contenida en el Acta no pueden repercutirse a **X...,SLU** las cuotas por IVA liquidadas y exigidas por la Administración Tributaria. Cito textualmente la Nota 09/09 al transcribir parte del texto de la contestación vinculante de la Dirección General de Tributos número V0029/07:

"sí cabe la rectificación de la no repercusión en factura de las referidas cuotas, pero no podrá efectuarse hasta que exista resolución o sentencia firme que confirme la liquidación contenida en el acta o, cuando en su caso, se desista del mencionado recurso contencioso-administrativo".

Lógicamente, no tiene sentido el pago de las cuotas cuando la procedencia de su repercusión está siendo revisada por los tribunales y hay posibilidades de que, como esperamos, se anule la liquidación.

Segundo:

Por **X...,SLU** se presentó escrito ante el TEAR de Madrid, en fecha 7 de marzo de 2011.

Por su parte, por **Px...** se presentó escrito de fecha 27 de abril de 2011, formulándose alegaciones.

Por **X...,SLU** se presentó escrito ante el TEAR de Madrid en fecha 15 de junio de 2011, formulándose alegaciones.

Por otro lado, por **Px...** se presento ante el TEAR de Madrid, escrito de fecha 25 de abril de 2012 comunicando nuevo domicilio a efectos de notificaciones sito en

Por el TEAR de Madrid se emitió resolución de fecha 26 de junio de 2012 (R.G.: 28/28848/2010), desestimatoria de la reclamación interpuesta, estableciéndose en sus fundamentos de Derecho Tercero y Cuarto lo siguiente:

TERCERO: A la hora de analizar la cuestión, debemos tener en cuenta que en esta misma Sesión, se ha desestimado las reclamaciones presentadas por las partes implicadas, confirmando la existencia de simulación en las operaciones realizadas, siendo el que efectivamente presta el servicio a **Y...** la persona física Don **Px...**, a quién se exige el IVA correspondiente por dichas prestaciones de servicios, sin perjuicio de la posibilidad de que **Y...**, una vez sean firmes las liquidaciones, pueda solicitar la devolución del IVA indebidamente repercutido por **Z...**

Pues bien, en las resoluciones referidas, este Tribunal confirma la imposibilidad de que **Y...** pueda recuperar las cuotas de IVA soportado que le han sido repercutidas improcedentemente por **Z...**, cuotas por lo tanto no deducibles, en la medida en que las liquidaciones no hubieran adquirido firmeza, motivando tales conclusiones esta Sala, en la propia regulación que de la devolución de ingresos indebidos realiza el artículo 129.2 segundo párrafo del Real Decreto 1065/2007. En este sentido se señala que:

"Pues bien, en relación a esta cuestión, este Tribunal Regional debe desestimar las alegaciones efectuadas por el obligado tributario. Así, en cuanto a la exigencia de que la liquidación en la que se deniega el derecho a la deducción del IVA soportado sea firme, para proceder a la devolución de las cuotas indebidamente ingresadas, no puede considerarse arbitraria por parte ni de este Órgano, ni previamente por parte de la Inspección, pues dicho requisito se encuentra recogido directamente por nuestro ordenamiento jurídico.

Así, es requisito para la devolución del IVA soportado improcedentemente repercutido, entre otros, y de conformidad con el artículo 14.2.c)4 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa:

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

Dicho requisito se encuentra desarrollado por su parte en el artículo 129.2 segundo párrafo del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los

procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, en el que se señala que:

"A efectos del requisito previsto en el artículo 14.2.c.4 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, se entenderá que el obligado tributario no tiene derecho a la deducción de las cuotas soportadas, cuando en un procedimiento de comprobación o inspección se declare que no procede la deducción de dichas cuotas por haber sido indebidamente repercutidas y el acto que hubiera puesto fin a dicho procedimiento hubiera adquirido firmeza".

Por lo tanto, de acuerdo con lo anterior, la necesidad de que la resolución en la que se declara que no procede la deducción del IVA soportado sea firme, para proceder a la devolución de tales cuotas a la entidad que indebidamente las soportó, se encuentra directamente recogido en nuestro ordenamiento jurídico".

*CUARTO: Por su parte, la cuestión que ahora se plantea es si dicha firmeza es necesaria también para poder repercutir por parte de Don **Px...** el IVA que le ha sido exigido por la Inspección en el Acuerdo de liquidación. En ambos supuestos, la devolución del IVA y la repercusión del mismo, se encuentran involucrados dos sujetos pasivos distintos, así en el primer caso, **Y...** **YZ...**, y en el segundo de los supuestos **Y...** y Don **Px...***

*Exigir la firmeza de uno de los acuerdos y no del otro, conllevaría a juicio de este Tribunal consecuencias desproporcionadas, y contrarias al principio de neutralidad que debe presidir la interpretación y aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, en particular, para **Y...**, a la que no permitimos por una parte la devolución del IVA repercutido por **Z...** y por otra parte, le exigimos el IVA que le repercute Don **Px...***

*Resaltamos, tal y como hace **Y...** en su escrito de alegaciones, que todas las consecuencias condicionadas de los acuerdos de liquidación, se harán efectivas cuando los acuerdos de liquidación sean firmes, bien por haberse agotado las vías de recurso, bien por dejar los contribuyentes transcurrir los plazos sin impugnación.*

*De esta manera, Don **Px...**, por una parte, defiende que no realizó las operaciones, y que la repercusión por **Z...** es la correcta y procedente, motivo por el cual impugna la liquidación y por otra, y de manera incongruente, pretende exigir el IVA a **Y...** cuya improcedencia denunciaba en la reclamación anterior.*

Si bien es cierto, que el supuesto examinado no aparece específicamente regulado, debe realizarse una interpretación global e integradora de todas las consecuencias que se derivan de los acuerdos dictados, teniendo en cuenta lo dispuesto en el RD 1065/2007.

*De este modo, debemos entender que en tanto no alcancen firmeza los acuerdos, no surge la posibilidad de repercusión por parte de Don **Px...** del IVA correspondiente, debiendo además tener en cuenta que, en contra de lo afirmado por el mismo, la procedencia de la repercusión si está siendo objeto de revisión, en la medida en que los acuerdos que la declaran han sido objeto de impugnación, siendo el propio interesado el que ha defendido ante este Tribunal que la repercusión que ahora pretende es improcedente, por ser correcta la realizada por **Z...**, ya que no existe simulación.*

*Por todo lo anterior, por los motivos expuestos, debemos desestimar las pretensiones de Don **Px...**, sin necesidad de entrar a examinar el resto de las cuestiones planteadas".*

Tercero:

Contra dicha resolución del TEAR de Madrid, de fecha 26 de junio de 2012, notificada el día 16 de julio de 2012, en fecha 3 de agosto de 2012 se interpuso recurso de alzada ante este TEAC, formulándose alegaciones que, en síntesis, son las siguientes:

- *"Firmeza del acto de repercusión efectuado por esta parte por no haberlo impugnado el recurrido"*
- *Se alega, asimismo, "procedencia de la repercusión del IVA regularizado por la Inspección".*
- *Se hace referencia a "los nuevos motivos de oposición alegados por el reclamado en su escrito de 15 de junio de 2011", alegándose, entre otros extremos, que "la propia Inspección, con base en la Nota 9/09 de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica, reconoce que el plazo de repercusión de que dispone el sujeto pasivo no es el plazo de un año del artículo 88 de la LIVA, sino el plazo de cuatro años del art. 89", así como que "en cuanto a la negativa a admitir una única factura por los servicios prestados durante 36 meses, no hay inconveniente por esta parte en proceder a la emisión de una factura por cada mes, tal y como solicita el reclamado".*

Cuarto:

Por **X...**,**SLU** se presentó en fecha 21 de diciembre de 2012 escrito ante este TEAC, formulándose alegaciones que, en síntesis, son las siguientes:

- Se manifiesta sorpresa por la alegación de firmeza de la repercusión efectuada por la reclamante, según la reclamada *“teniendo en cuenta que no lo alegó en primera instancia y que, precisamente, fue el Recurrente el reclamante en esa primera instancia”*.

- Se considera que *“es del todo incoherente que el Recurrente pretenda en estos momentos alegar la firmeza del acto de repercusión derivado de una factura cuando sigue sosteniendo que él no prestó los servicios que ha pretendido facturar a X... y que, por tanto, esa factura es improcedente”*.

- Se alega que *“esta parte no discute que don Px... tenga derecho a repercutir las cuotas del IVA que procedan, pero siempre que procedan y, sobre todo cuando procedan”*, indicándose que *“procederán o no cuando, tal como ha dicho el TEAR, la discusión de fondo se resuelva”*.

- Se indica que la reclamada *“reitera aquí todos y cada uno de los motivos de oposición expuestos ante el TEAR de Madrid, tanto en el escrito de comparecencia como en el de alegaciones presentado con posterioridad”*.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren en la presente reclamación económico-administrativa los requisitos procesales de competencia de este Tribunal, capacidad del actor, legitimación del reclamante e impugnabilidad del acto reclamado según lo dispuesto en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre y Reglamento General de desarrollo de la citada ley de 13 de mayo de 2005 en materia de revisión en vía administrativa.

Procede determinar si es conforme a Derecho la repercusión efectuada por Px... a X...,SLU.

Segundo:

Por la reclamante se hace referencia a acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2005, 2006 y 2007, en el que se considera la existencia de simulación en la actividad empresarial desarrollada por Z... y su utilización como sociedad interpuesta por *“Px..., siendo éste quién realizó los servicios facturados por la sociedad”*.

Entiende la reclamante que *“puesto que la Inspección exigió las cuotas de IVA devengadas en la prestación de los servicios de asesoramiento financiero prestados a Y..., mediante factura emitida el 17 de diciembre de 2010 se procedió a repercutir dicho IVA a Y..., factura que acompañaba de una carta explicativa del motivo de la nueva repercusión del IVA”*.

Por su parte, debe indicarse que ante el Tribunal Económico-Administrativo Central se ha interpuesto recurso de alzada número 00/6829/2012, contra la resolución del TEAR de Madrid, de fecha 26 de junio de 2012 (28/13915/2010), por la que se desestima, en primera instancia, reclamación económico-administrativa interpuesta contra acuerdo de liquidación, de fecha 8 de abril de 2010, A23 ..., emitido por la Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación Especial de Madrid, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2005, 2006 y 2007.

En particular, en el acuerdo de liquidación, de fecha 8 de abril de 2010, se efectúa regularización fundamentada en la acreditación de simulación entre Px..., y la entidad Z...,SL, en la prestación de servicios a la entidad Y...,SL, indicándose lo siguiente:

(...) ha resultado acreditada la existencia de simulación en la actividad empresarial desarrollada por Z... y su utilización como sociedad interpuesta por Px..., siendo éste quién realizó los servicios facturados por la sociedad. Por este motivo, corresponde imputar a Px... los ingresos recibidos de la sociedad Y..., en la medida en que la actividad de consultoría ha sido efectivamente desempeñada por él mismo, y no por Z..., que se utilizó como sociedad interpuesta para el cobro de unos servicios que en realidad fueron prestados por la persona física.

Por su parte, en el acuerdo de liquidación de fecha 8 de abril de 2010 se analizan las consecuencias que se derivan de la existencia de la simulación apreciada en dicho acuerdo, distinguiéndose los efectos respecto de “A) Cuotas devengadas”, “B) Cuotas soportadas deducibles”, y “C) Derecho de Z... a la devolución de las cuotas repercutidas indebidamente”.

En relación con las cuotas devengadas, en el acuerdo de liquidación de fecha 8 de abril de 2010 se establece lo siguiente:

A) CUOTAS DEVENGADAS

De los antecedentes de hecho descritos anteriormente, se concluye que la sociedad Z... no prestaba servicios de asesoramiento económico-financiero a la entidad Y..., sino que tales servicios se prestaban

directamente por la persona física **Px...**, socio mayoritario de **Z...** y administrador de **Y...**. Ha quedado acreditada, por tanto, la existencia de una simulación relativa.

Como consecuencia de la simulación urdida por los interesados, se ha producido una repercusión improcedente de las cuotas de IVA devengado por parte de **Z...**. Tal y como señala el artículo 84.Uno de la Ley 37/1992, son sujetos pasivos del IVA "las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto". Quien ha prestado realmente los servicios de asesoramiento económico-financiero facturados ha sido **Px...**, siendo por tanto él el sujeto pasivo del IVA, debiendo incrementarse las cuotas de IVA devengado y debidas repercutir en los siguientes importes:

	1T/2005	2T/2005	3T/2005	4T/2005
BASE IMPONIBLE				
Tipo General	67.363,00	51.906,00	156.240,00	386.040,39
CUOTAS IVA				
Cuotas IVA y Rec. Equivalencia	10.778,08	8.304,96	24.998,40	61.766,46
	1T/2006	2T/2006	3T/2006	4T/2006
BASE IMPONIBLE				
Tipo General	71.719,25	72.745,85	69.737,48	326.013,27
CUOTAS IVA				
Cuotas IVA y Rec. Equivalencia	11.475,08	11.639,34	11.158,00	52.162,12
	1T/2007	2T/2007	3T/2007	4T/2007
BASE IMPONIBLE				
Tipo General	88.925,91	130.395,78	70.395,78	890.533,31
CUOTAS IVA				
Cuotas IVA y Rec. Equivalencia	14.228,15	20.863,32	11.263,32	142.485,33

Contra el acuerdo de fecha 8 de abril de 2010 se interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid, el cual emitió resolución de fecha 26 de junio de 2012 (28/13915/2010), por la que, en primera instancia, desestimaba la reclamación interpuesta.

Contra dicha resolución del TEAR de Madrid de fecha 26 de junio de 2012 (28/13915/2010) se interpuso recurso de alzada ante este TEAC (00/6829/2012).

Tercero:

Debe indicarse que por la Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT se emitió acuerdo de liquidación, de fecha 8 de abril de 2010, dimanante de acta de disconformidad, A02 ..., correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2005, 2006 y 2007, relativo a la entidad **Z...**, SL, NIF:

Contra dicho acuerdo de liquidación, por **Z...**, SL se interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid (28/13827/2010).

En el expediente de la reclamación interpuesta ante este TEAC (00/6829/2012) consta adjunto a escrito, de fecha 4 de noviembre de 2011, de alegaciones interpuestas ante el TEAR de Madrid, en sede de la reclamación 28/13915/2010, escrito de alegaciones de fecha 4 de noviembre de 2011, presentado por **Z...**, SL ante el TEAR de Madrid, en sede de la reclamación 28/13827/2010, en el que se solicita la acumulación de la reclamación 28/13827/2010 con, entre otras, la reclamación 28/13915/2010.

Así, en el escrito de alegaciones de fecha 4 de noviembre de 2011 presentado por Z...,SL ante el TEAR de Madrid, en sede de la reclamación 28/13827/2010, se establece lo siguiente:

OTROSI SOLICITA: Que acuerde la acumulación de todas las reclamaciones que traen causa de la regularización llevada a cabo por la Inspección contra Px... Y Z...,S.L., que se substancian ante ese Tribunal con los números 13909/2010, 13910/2010, 13915/2010, 13836/2010, 13827/2010 Y 13967/2010, por la evidente identidad y conexión sustancial que existe entre todas ellas.

(...)

Por este motivo, solicitamos de ese Tribunal que proceda a la acumulación de las siguientes reclamaciones:

- **Reclamación número 13909/2010:** Acuerdo de Liquidación dictado a Px... en concepto de "Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", correspondiente el primero a los ejercicios 2005/06 e importe de 349.517,56 €.

- **Reclamación número 13910/2010:** Acuerdo de Liquidación dictado a Px... en concepto de "Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", correspondiente al ejercicio 2007 por importe de 79.719,13 euros.

- **Reclamación número 13915/2010:** Acuerdo de Liquidación dictado a Px... en concepto de "Impuesto sobre el Valor Añadido", correspondiente a los ejercicios 2005/06/07 e importe de 410.209,65 €.

- **Reclamación número 13836/2010:** Acuerdo de Liquidación dictado a la entidad Z... en concepto de "Impuesto sobre Sociedades", ejercicios 2005/06/07 e importe a devolver de 546.755,99 euros.

- **Reclamación número 13827/2010:** Acuerdo de Liquidación dictado a la entidad Z... en concepto de "Impuesto sobre el Valor Añadido", ejercicios 2005/06/07 e importe a ingresar de 71.002,53 euros.

- **Reclamación número 13967/2010:** Acuerdo de Liquidación dictado a la entidad Z... en concepto de "Retención/Ingreso a cuenta rendimientos trabajo / profesional 112", ejercicios 2005/06/07.

Por el TEAR de Madrid se dictó resolución, de fecha 26 de junio de 2012 (28/13827/2010), por la que, en única instancia, se desestimaba la reclamación económico-administrativa interpuesta.

Contra la resolución desestimatoria del TEAR de Madrid, de fecha 26 de junio de 2012 (28/13827/2010), por Z...,SL se interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

Por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, se dictó sentencia, de fecha 23 de enero de 2015 (recurso nº 1489/2012), por la que se estimaba el recurso interpuesto, anulándose la resolución del TEAR impugnada y ordenando "retrotraer las actuaciones para que por el Tribunal Económico Administrativo Regional se acumule la reclamación económico-administrativa número 28/13827/10, a la reclamación económico-administrativa número 13915/2010, dictando la resolución que proceda".

Por su parte, en el fundamento de Derecho Quinto de la Sentencia del Tribunal de Justicia de Madrid, de fecha 23 de enero de 2015, se establece lo siguiente:

QUINTO. Para dar adecuada respuesta al debate suscitado en los términos en que nos viene planteado por la tesis de los argumentos de la recurrente y de su oposición a ellos, es necesario indicar que la primera cuestión que debe resolver el Tribunal es la relativa a la falta de competencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid para conocer del presente procedimiento, alegación que el recurrente enlaza, con la improcedente denegación de la solicitud de acumulación de las reclamaciones económico administrativas.

Dicha solicitud de acumulación se efectuó mediante escrito de fecha 16 de junio de 2.010 (folios 103 de las actuaciones), en el que solicitaba expresamente la acumulación de la impugnación de:

1º.- El Acuerdo de Liquidación dictado a CERGAPE en concepto de "Impuesto sobre Sociedades", ejercicios 2005/06/07 e importe a devolver de 546.755,99 euros (reclamación económico-administrativa número 13836/2010).

2º.- El Acuerdo de Liquidación dictado a CERGAPE en concepto de "Impuesto sobre el Valor Añadido", ejercicios 2005/06/07 e importe a ingresar de 71.002,53 euros, (reclamación económico-administrativa número 13827/2010).

3º.- El Acuerdo de Liquidación dictado a CERGAPE en concepto de "Retención/Ingreso a cuenta rendimientos trabajo/profesional 112", ejercicios 2005/06/07, (reclamación económico-administrativa número 13967/2010).

4º.- El Acuerdo de Liquidación dictado a D. Pablo Cervera Garnica en concepto de "Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", ejercicios 2005/06 e importe de 349.517,56 euros y 79.719,13 euros, (reclamación económico-administrativa número 13909/2010).

5º.- El Acuerdo de Liquidación dictado a D. Pablo Cervera Garnica en concepto de "Impuesto sobre el Valor Añadido", ejercicios 2005/06/07 e importe de 410.209,65 euros (reclamación económico-administrativa número 13915/2010).

El artículo 230 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece que: «(. . .) 1. Las reclamaciones económico-administrativas se acumularán a efectos de su tramitación y resolución en los siguientes casos:

- a) Las interpuestas por un mismo interesado relativas al mismo tributo.
- b) Las interpuestas por varios interesados relativas al mismo tributo siempre que deriven de un mismo expediente o planteen idénticas cuestiones.
- c) La interpuesta contra una sanción si se hubiera presentado reclamación contra la deuda tributaria de la que derive.

2. Los acuerdos sobre acumulación o desacumulación no serán recurribles.

3. La acumulación determinará, en su caso, la competencia del Tribunal Económico-Administrativo Central para resolver la reclamación o el recurso de alzada ordinario por razón de la cuantía. Se considerará como cuantía la que corresponda a la reclamación que la tuviese más elevada.

4. Lo dispuesto en los apartados anteriores será aplicable cuando se interponga una sola reclamación contra varios actos o actuaciones».

Y el artículo 37 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa dispone que: «(...) 1. El tribunal, en cualquier momento previo a la terminación, de oficio o a solicitud del interesado, acordará la acumulación o la desacumulación, sin que en ningún caso se retrotraigan las actuaciones ya producidas o iniciadas en la fecha del acuerdo o de la solicitud

Se entenderá que se ha solicitado la acumulación cuando el interesado interponga una única reclamación que incluya varias deudas, bases, valoraciones, actos o actuaciones y cuando varios interesados reclamen en un mismo escrito.

2. Denegada la acumulación o producida la desacumulación, cada reclamación proseguirá su propia tramitación, con envío de la desacumulada al tribunal competente si fuese otro, y sin que sea necesario un nuevo escrito de interposición, ratificación o convalidación. En cada uno de los nuevos expedientes se consignará una copia cotejada de todo lo actuado hasta la desacumulación».

El recurrente en el escrito en el que solicitaba la acumulación ya reconocía que se solicitaba la acumulación de reclamaciones económico-administrativas relativas a tributos diferentes y sujetos diferentes, que no eran acumulables, pero lo cierto es que, entre los expedientes en los que solicitaba la acumulación, estaba el Acuerdo de Liquidación dictado a D. Pablo Cervera Garnica en concepto de "Impuesto sobre el Valor Añadido", ejercicios 2005/06/07 e importe de 410.209,65 euros (reclamación económico-administrativa número 13915/2010), en la que el periodo regularizado de mayor cuantía, el correspondiente al 4T de 2007, tenía un importe de 161.106,60 euros.

D. Pablo Cervera Garnica también solicitó la acumulación de la reclamación económico-administrativa número 13915/2010 con la que es objeto de revisión en este recurso.

La falta de acumulación obligatoria de estas dos únicas reclamaciones alteró las vías y órganos de revisión legalmente establecidas, pues como establece el punto 3 de dicho artículo 230 la acumulación determinará, en su caso, la competencia del Tribunal Económico-Administrativo Central para resolver la reclamación o el recurso de alzada ordinario por razón de la cuantía, y en el presente caso, determinándose la cuantía a efectos de recurso de alzada, según las reglas que establece dicho precepto, es decir, la que corresponda a la reclamación que la tuviese más elevada, siendo una de ellas superior a 150.000 euros, procedía recurso de alzada frente a la reclamación que debió ser acumulada.

Los argumentos referidos no determinan la incompetencia de esta Sala para resolver la cuestión suscitada por el recurrente, como parece que pudiera entenderse de alguna de las alegaciones de la demanda, sino que lo que determina es la procedencia de estimar el recurso contencioso administrativo, para que por el Tribunal Económico Administrativo Regional se retrotraigan las actuaciones al momento anterior a dictar la resolución recurrida en el presente recurso y la acumule a la reclamación económico-administrativa número 13915/2010.

Por las razones expuestas, no procede entrar a valorar el resto de las alegaciones formuladas por las partes.

Por su parte, en el fallo de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de fecha 23 de enero de 2015, se establece lo siguiente:

FALLAMOS

1º) Que debemos **ESTIMAR Y ESTIMAMOS** el presente recurso contencioso-administrativo número 1.489/2.012, interpuesto por la Procuradora D^a María José Bueno Ramírez, en representación de **CERGAPE SIGLO XXI, S.L.** contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 26 de junio de 2012, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa número 28/13827/10, contra el acuerdo dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por el que se practicó liquidación dimanante de Acta de Disconformidad, modelo A02, número de referencia 71651545, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2005/06/07, del que resulta una cantidad a ingresar por importe de 71.002,53 euros, que se anula por no ajustarse al ordenamiento jurídico, ordenando retrotraer las actuaciones para que por el Tribunal Económico Administrativo Regional se acumule la reclamación económico-administrativa número 28/13827/10, a la reclamación económico-administrativa número 13915/2010, dictando la resolución que proceda.

Cuarto:

Por su parte, por este Tribunal se ha dictado resolución de fecha 17 de noviembre de 2015 (00/6829/2012), por la que, en cumplimiento de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de fecha 23 de enero de 2015, se estima parcialmente la reclamación económico administrativa número 00/6829/2012, ordenándose al TEAR de Madrid la retroacción de actuaciones para que acumule la reclamación 28/13915/2010 a la reclamación 28/13827/2010.

Así, en el fundamento de Derecho Sexto de la resolución de fecha 17 de noviembre de 2015 (00/6829/2012) se establece lo siguiente:

SEXTO: De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 104 de la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, según lo establecido en el fallo de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de fecha 23 de enero de 2015, considerando que se ordena al TEAR la retroacción de las actuaciones relativas a la reclamación 28/13827/2010, para que se proceda a la acumulación con la reclamación 28/13915/2010, procede estimar la pretensión de la reclamación económico-administrativa interpuesta consistente en que procedía la acumulación de dichas reclamaciones, ordenándose que por el TEAR de Madrid, se acumule la reclamación 28/13915/2010 a la reclamación 28/13827/2010.

Quinto:

De acuerdo con lo establecido en los anteriores fundamentos de Derecho, se encuentra pendiente de resolución la determinación de la conformidad a Derecho de la regularización efectuada por la Inspección de los Tributos mediante acuerdo de liquidación de fecha 8 de abril de 2010, A23 ..., por cuanto la reclamación económico-administrativa interpuesta contra dicho acuerdo (28/13915/2010) debe ser acumulada por el TEAR de Madrid, de acuerdo con lo establecido en sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 23 de enero de 2015, a la reclamación número 28/13827/2010, resolviéndose, por tanto, por dicho órgano, de forma acumulada dichas reclamaciones.

Por otro lado, en la resolución del TEAR de Madrid, de fecha 26 de junio de 2012 (28/28848/2010), impugnada en el presente recurso de alzada se fundamenta que “*exigir la firmeza de uno de los acuerdos y no del otro conllevaría a juicio de este Tribunal consecuencias desproporcionadas, y contrarias al principio de neutralidad que debe presidir la interpretación y aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, en particular, para Y..., a la que no permitimos por una parte la devolución del IVA repercutido por Z... y por otra parte, le exigimos el IVA que le repercute Don Px...*”.

Asimismo, en dicha resolución se establece, entre otros extremos, que “*el supuesto examinado no aparece específicamente regulado*”, concluyéndose que “*debemos entender que en tanto no alcancen firmeza los acuerdos, no surge la posibilidad de repercusión por parte de Don Px... del IVA correspondiente*”.

De acuerdo con lo establecido en la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, “*los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo serán ejecutivos con arreglo a lo dispuesto en esta Ley*”.

Por otro lado, en el artículo 57 Ley 30/1992 se establece lo siguiente:

1. Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa.

2. La eficacia quedará demorada cuando así lo exija el contenido del acto o esté supeditada a su notificación, publicación o aprobación superior.

3. Excepcionalmente, podrá otorgarse eficacia retroactiva a los actos cuando se dicten en sustitución de actos anulados, y, asimismo, cuando produzcan efectos favorables al interesado, siempre que los supuestos de hecho necesarios existieran ya en la fecha a que se retrotraiga la eficacia del acto y ésta no lesione derechos o intereses legítimos de otras personas.

Por otro lado, en relación con las notas de ejecutividad, presunción de validez y eficacia de los actos administrativos, debe hacerse referencia a lo dispuesto en resolución de este TEAC, de fecha 16 de julio de 2015 (00/2070/2011), relativa a un supuesto en el que no procede exigir la firmeza de un acuerdo de liquidación para denegar solicitud de rectificación de autoliquidaciones aplicándose lo dispuesto en acuerdo de liquidación aún no firme.

Así, en el fundamento de Derecho Tercero de la resolución del TEAC de fecha 16 de julio de 2015 (R.G.: 00/2070/2011) se establece lo siguiente:

TERCERO: Una vez realizadas las anteriores precisiones, la cuestión a resolver por este Tribunal Económico Administrativo Central, consiste en determinar si son ajustados a derecho los acuerdos desestimatorios de la solicitud de rectificación de la autoliquidaciones correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido de los períodos 12/2007, 12/2008 y 12/2009 objeto de las presentes reclamaciones y cuyo fundamento es la falta de firmeza de la regularización practicada por el año 2006.

(...)

En relación con una cuestión que guarda una cierta vinculación con la planteada por la reclamante, tanto este Tribunal como la jurisdicción contencioso-administrativa se han pronunciado favorablemente sobre la posibilidad de la Administración de dictar liquidaciones provisionales correspondientes a períodos posteriores y que tienen su causa en acuerdos de liquidación correspondientes a períodos anteriores, en los que se han practicado regularizaciones que tienen una incidencia directa en magnitudes declaradas en dichos períodos posteriores, aunque los acuerdos de liquidación que constituyen la causa de dichas liquidaciones provisionales no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnados en ulteriores vías revisoras e incluso se haya suspendido su ejecución en dichas vías.

Así lo ha señalado este TEAC en relación con acuerdos de liquidación en concepto de IVA asimilado a la importación, que tienen su causa en otros acuerdos de liquidación en concepto de Impuestos Especiales que forman parte de la base imponible del IVA y que no son firmes por haber sido objeto de recurso o reclamación. A título de ejemplo, podemos citar la resolución de 5 de febrero de 2003 (00/3475 y 3476/2001), que fue confirmada por la Audiencia Nacional en Sentencia de 3 de marzo de 2004 (Recurso 131/2003). La Audiencia Nacional considera que el hecho de que la liquidación de IVA esté subordinada, en cuanto a su propia validez y eficacia, a que sea confirmada la del Impuesto Especial, no determina que no pueda practicarse la liquidación del IVA. El TS confirma dicho criterio en Sentencia de 20 de enero de 2010 (RC 3649/2004), si bien anula el acuerdo de liquidación por IVA asimilado a la importación por haberse anulado el acuerdo de liquidación por el Impuesto Especial en el que tenía su causa.

En la misma línea se ha pronunciado este TEAC en relación con acuerdos de liquidación en concepto de Impuesto sobre Sociedades de ejercicios posteriores, que tienen su causa en otros acuerdos de liquidación en concepto de Impuesto sobre Sociedades de ejercicios anteriores, en los que se eliminan créditos del Impuesto a aplicar en ejercicios futuros y que no son firmes por haber sido objeto de recurso o reclamación. A título de ejemplo, podemos citar la resolución de 31 de enero de 2008 (00/2122/2005), que fue confirmada por la Audiencia Nacional en Sentencia de 4 de julio de 2011 (Recurso 126/2008).

Éste mismo criterio se ha seguido en la resolución de 13 de abril de 2010 (00/2954/2006) en relación con una liquidación provisional en concepto de IVA de un período posterior, cuya único objeto es ajustar el saldo a compensar proveniente de períodos anteriores, al resultante de un acuerdo de liquidación en concepto de IVA correspondiente a un período anterior, que no es firme por haber sido objeto de recurso o reclamación. Mientras que en las resoluciones citadas en los párrafos anteriores resultaba de aplicación la Ley 230/1963, General Tributaria, en esta última resolución resultaba de aplicación la Ley 58/2003, General Tributaria. Lo mismo ocurre en el supuesto analizado en la resolución de este Tribunal de 27 de junio de 2013 (00/5862/2010), si bien en relación con el Impuesto sobre Sociedades.

Así, en el FD 3º de la resolución de 13 de abril de 2010 (00/2954/2006), este TEAC señalaba:

TERCERO: En relación con la segunda de las cuestiones planteadas, esto es, la posibilidad de practicar liquidaciones correspondientes a períodos posteriores que tienen su causa en otra anterior correspondiente a períodos precedentes y que está siendo objeto de revisión en alguna instancia, no habiendo adquirido firmeza, debemos acudir, en primer lugar, a la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del

Procedimiento Administrativo Común, en cuyo artículo 56 se establece que “los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo serán ejecutivos con arreglo a lo dispuesto en la presente Ley”, añadiendo en el artículo 57 que “los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa”.

En la misma línea, el artículo 101 de la Ley 58/2003, General Tributaria, establece que podrán dictarse liquidaciones provisionales “cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente”.

Por tanto, aunque la resolución con liquidación provisional practicada por el ejercicio 2004 no fuera firme, toda vez que fue recurrida en vía administrativa, ello no es obstáculo para que la misma produzca efectos, ya que es ejecutiva.

Por tanto, el amparo normativo de dicho criterio es la ejecutividad, presunción de validez y eficacia de los actos administrativos (artículos 56 y 57 de la LRJPAC) y el carácter provisional que se atribuye a las liquidaciones por el artículo 101 de la LGT de 2003 (artículo 122 de la LGT de 1963) cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme.

Incluso, este Tribunal ha señalado en ocasiones anteriores (por todas, RG 613/06, de 5 de marzo de 2008; RG 2122/05, de 31 de enero de 2008) que, en caso de impugnación y suspensión de la ejecución del acto que constituye el origen, causa y fundamento de otros posteriores, los efectos de dicha suspensión no se pueden extender a evitar la regularización que proceda practicar en períodos posteriores y que es consecuencia de la regularización impugnada y suspendida. Es decir, la suspensión de los actos administrativos regulada en el artículo 233 de la Ley 58/2003 General Tributaria y en los artículos 39 y 43 del RD 520/2005 que aprueba el Reglamento en materia de revisión en vía administrativa, no impide que la liquidación suspendida, aun cuando no pueda ser ejecutada, pueda servir de fundamento a una liquidación posterior relativa a un ejercicio distinto.

Dicho criterio ha sido confirmado también por la Audiencia Nacional (Sentencias de 10-06-2004, recurso nº 881/2001; 11-06-2008, recurso nº 30/2007; 22-05-2009, recurso nº 145/2008) y por el Tribunal Supremo (Sentencias de 17-11-2013, casación nº 4626/2008; 23-01-2013, casación nº 4422/2009)

Por este TEAC se aprecia que la resolución del TEAR impugnada, que indica, entre otros extremos, que “el supuesto examinado no aparece específicamente regulado”, únicamente fundamenta su argumentación supeditando la repercusión objeto de controversia a la firmeza del acuerdo sobre la regularización practicada por la Inspección de los Tributos, en las “consecuencias desproporcionadas, y contrarias al principio de neutralidad” que tendría “exigir la firmeza de uno de los acuerdos [se entiende que el correspondiente a “Y...”] y no del otro”.

Debe indicarse que por este TEAC se ha emitido resolución, de fecha 17 de noviembre de 2015, (00/7294/2010), relativa a recurso de alzada interpuesto contra resolución del TEAR de fecha 26 de junio de 2012, desestimatoria de reclamación interpuesta contra acuerdo de liquidación, de fecha 28 de abril de 2010, A23 ..., emitido a Y...,SL, NIF:

En dicha resolución se entiende que no procede el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado indebidamente repercutidas por sus proveedores a Y...,SL.

Así en el fundamento de Derecho Octavo de dicha resolución del TEAC de fecha 17 de noviembre de 2015 (00/7294/2012) se establece, entre otros extremos, lo siguiente:

(...)

Considerando que, en el presente supuesto, se ha acreditado la concurrencia de simulación en las operaciones efectuadas respecto de la reclamante y que los servicios no fueron prestados por las entidades Z...SL y S...,SL, sino por las personas físicas D. Px... y D. Mx..., no procede la deducción de las cuotas de IVA soportado correspondientes a las facturas emitidas por las mencionadas entidades Z...SL y S...,SL, por cuanto se trata de cuotas de IVA que no han sido devengadas por no haberse realizado las operaciones por dichas entidades, debido a que se trata de operaciones simuladas, habiéndose efectuado las prestaciones por las respectivas personas físicas (D. Px... y D. Mx...).

(...)

Asimismo, en la resolución del TEAC de fecha 17 de noviembre de 2015 (00/7294/2012) se establece que habiéndose reconocido que se cumplían por Y...,SL los requisitos para la obtención de la devolución de ingresos indebidos, debió procederse a efectuar dicha devolución.

Así, en el fundamento de Derecho Noveno de dicha resolución del TEAC de fecha 17 de noviembre de 2015 (00/7294/2012) se establece, entre otros extremos, lo siguiente:

(...)

En el presente supuesto, se aprecia que por la Inspección de los Tributos se determina que la reclamante cumple los requisitos establecidos en el artículo 14.2.c) RGRVA para obtener el derecho a la devolución de ingresos indebidos. No obstante, el acuerdo de liquidación supedita la ejecución de dicha devolución a que el mencionado acuerdo de liquidación adquiera firmeza.

De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo mencionada anteriormente, no se considera conforme a Derecho la supeditación de la obtención de la devolución a que el acuerdo de liquidación adquiera firmeza, debiendo regularizarse íntegramente la situación de la reclamante, puesto que no sólo se determina la no deducibilidad de las cuotas que han sido indebidamente repercutidas, sino que se establece dicha parte cumple los requisitos para obtener la devolución previstos en el artículo 14.2.c) RGRVA, debiendo procederse al reconocimiento y ejecución de la devolución, garantizando la neutralidad del impuesto.

Por otro lado, respecto de la posibilidad de que por parte de Px... se efectúe repercusión de cuotas de IVA a X...,SLU (anteriormente denominada Y...,SL), debe señalarse que de conformidad con lo establecido en los artículos 56 y 57 de la Ley 30/1992 y el criterio recogido en resolución del TEAC de fecha 16 de julio de 2015 (R.G.: 00/2070/2011), en virtud de los mencionados principios de ejecutividad, presunción de validez y eficacia de los actos administrativos, no existe impedimento para que, en ejecución de lo dispuesto en el acuerdo de liquidación de fecha 8 de abril de 2010, A23 ... -aunque dicho acuerdo no sea firme-, el obligado tributario objeto de la regularización pueda efectuar repercusión de cuotas de IVA, siempre que dicha repercusión se efectúe de acuerdo con lo establecido en la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sexto:

Por la recurrente se alega que en el presente supuesto procede la aplicación de lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, entendiéndose dicha parte que dispone de un plazo de cuatro años para emitir factura.

Por X...,SLU se efectúa remisión *“a todos y cada uno de los motivos de oposición expuestos ante el TEAR de Madrid, tanto en el escrito de comparecencia como en el de alegaciones presentado con posterioridad”*.

Por su parte, en el escrito de alegaciones presentado ante el TEAR de Madrid, en fecha 15 de junio de 2011, se alega, entre otros extremos, que *“la repercusión no es válida porque se ha realizado fuera del plazo establecido al efecto por la ley del IVA”*.

Asimismo, en dicho escrito presentado en fecha 15 de junio de 2011, tras hacerse referencia a lo dispuesto en el artículo 88. Cuatro LIVA se alega que *“al haberse repercutido en 2010 una cuota supuestamente devengada por servicios prestados en 2005, 2006 y 2007, es claro que esa repercusión se ha realizado transcurrido el plazo legalmente establecido y debe considerarse improcedente”*.

En el presente supuesto procede distinguir si concurre un supuesto de repercusión o de rectificación de cuotas impositivas previamente repercutidas.

En relación con la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido, en el artículo 88 LIVA se establece, *ratione temporis*, lo siguiente:

Uno. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

(...)

Dos. La repercusión del impuesto deberá efectuarse mediante factura o documento sustitutivo, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

(...)

Tres. La repercusión del impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura o documento sustitutivo correspondiente.

Cuatro. Se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo.

(...)

Por otro lado, en relación con la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas se establece en el artículo 89 LIVA, *ratione temporis*, lo siguiente:

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.

(...)

Según doctrina de este TEAC, recogida en resoluciones de fecha 9 de junio de 2009 (00/1551/2007), 8 de noviembre de 2011 (00/789/2010), de lo dispuesto en los artículos anteriores pueden extraerse las siguientes conclusiones:

- La repercusión de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas sólo puede hacerse a través de factura o documento sustitutivo.
- El plazo para practicar la repercusión mediante la factura está limitado a un año desde el devengo, y se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo del impuesto.
- Si se ha procedido a la repercusión en el plazo legalmente establecido, es posible rectificar las cuotas repercutidas en los casos legalmente previstos y en el plazo máximo de cuatro años desde el devengo del impuesto. Incluso se admite la posibilidad de rectificar y repercutir el IVA pese a no haberlo hecho en el momento inicial siempre que se hubiese expedido la correspondiente factura de la operación.

Con la finalidad de determinar si en el presente supuesto la emisión de la factura objeto de controversia por parte de **Px...** constituye una repercusión de cuotas de IVA o una rectificación de cuotas inicialmente repercutidas, debe hacerse referencia a las siguientes circunstancias:

- Por la Administración Tributaria se regulariza la situación tributaria de **Px...**, mediante acuerdo de liquidación de fecha 8 de abril de 2010, considerándose que existe simulación y que ha habido una repercusión impropia de las cuotas de IVA devengado por parte de **Z...**,SL.
- Por **Px...** se emite factura número 1/2010, de fecha 17 diciembre de 2010, dirigida a **X...,SLU** (anteriormente denominada **Y...,SL**), por el concepto “*prestación de servicios de CONSULTORÍA en los años 2005, 2006 y 2007 por los que procedía repercutir el correspondiente IVA según ha declarado la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Tributaria en el Acta A02 ... y que ha sido confirmada mediante Acuerdo de Liquidación dictado el 8 de abril de 2010*”, repercutiéndose cuota de IVA por importe de 347.177,30€.

Por la reclamante se alega que es de aplicación lo dispuesto en el artículo 89.Uno LIVA, de modo que dispone de un plazo de cuatro años para emitir factura rectificativa.

Por este Tribunal se considera que, con independencia de que por **Z..., SL** se emitieran facturas relativas a las operaciones objeto de regularización por la Inspección de los Tributos, no concurre un supuesto de rectificación de cuotas de IVA previamente repercutidas, por cuanto el sujeto pasivo, **Px...**, no emitió facturas con anterioridad a la factura objeto de controversia.

De este modo, en el presente supuesto, la factura número 1/2010, de fecha 17 de diciembre de 2010, emitida por **Px...** no constituye una rectificación de cuotas de IVA repercutidas, sino una repercusión, resultando de aplicación lo dispuesto en el artículo 88 LIVA.

Por otro lado, según lo dispuesto en el artículo 88.Cuatro LIVA “*se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo*”.

En relación con la posibilidad de que por el sujeto pasivo destinatario de las operaciones se proceda a la deducción del IVA soportado respecto de operaciones cuyas cuotas de IVA devengado hayan sido repercutidas con posterioridad a la finalización del plazo de un año para efectuar la repercusión, establecido en el artículo 88.Cuatro LIVA, debe hacerse referencia a lo dispuesto en sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 18 de marzo de 2009 (recurso nº 2231/2006).

En particular, en los fundamentos de Derecho Cuarto y Quinto de la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 18 de marzo de 2009 se recoge lo siguiente:

“CUARTO . Un argumento más que refuerza la estimación es el relativo a que la pérdida del derecho a la repercusión cuando ha transcurrido un año desde la fecha de devengo no exime de la obligación del ingreso de

las cuotas devengadas en el tesoro, por lo que opera a modo de una sanción económica con respecto al sujeto pasivo, pretendiendo amparar y proteger al sujeto que debe soportar la repercusión en el sentido de que la Ley sólo le obliga a soportar la repercusión con carácter imperativo hasta un año desde el devengo, ya que transcurrido el plazo puede negarse a soportar el impuesto, que en cualquier caso debe ser liquidado por el sujeto pasivo.

Sin embargo, la ley, en modo alguno, establece la prohibición de soportar una vez transcurrido el plazo del año, sino sólo que se perderá el derecho a repercutir, por lo que no puede entenderse que si se soporta voluntariamente el impuesto, aunque sea repercutido extemporáneamente, el repercutido está incumpliendo una obligación.

Tanto la Administración como la Sala de instancia se acogen a lo que disponen el art. 88.uno de la Ley, que establece que "los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos", y el art. 94.3: "En ningún caso procederá la deducción de las cuotas en cuantía superior a la que legalmente corresponden...". Ahora bien, el primer precepto se limita a señalar que el deber de soportar la repercusión viene condicionado por la forma en que se lleve a cabo, y por esta razón dice que queda obligado a soportar "siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley"; por otra parte, al estructurarse la repercusión sobre la base de una obligación y el correlativo deber, no permite que quede inoperante mediante acuerdo entre las partes. A su vez, el art. 94.3 solo impide deducirse en "cuantía superior a la que legalmente corresponda", esto es, que si se ha devengado por cuantía superior no serán deducibles las cuotas en la cuantía que exceda del impuesto efectivamente devengando, no refiriéndose, en modo alguno, al caso de que sí acepta y paga el adquirente o destinatario del servicio las cuotas repercutidas extemporáneamente no existe derecho a la deducción.

Debemos insistir que aunque el sujeto pasivo no repercuta en plazo subsiste la obligación de ingresar la cuota, pues ésta es una obligación autónoma que nace de la realización del hecho imponible, no de la obligación de repercutir.

QUINTO. Ante la conclusión a que llega la Sala sobre la procedencia de deducir cuotas repercutidas de forma extemporánea, no resulta necesario pronunciarse sobre la sanción que además se le impuso a la recurrente, que decae como consecuencia de la estimación del motivo que afecta a la improcedente minoración del saldo a compensar que realizó la Administración.

(...)"

Por otro lado, en el fundamento de Derecho Quinto de la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 5 de diciembre de 2011 (recurso nº 3954/2009) se recoge lo siguiente:

"(...) Debemos comenzar aclarando que en el caso de autos no era aplicable el plazo de cuatro años para efectuar la repercusión, contado desde el devengo del impuesto correspondiente a la operación gravada. En efecto, el apartado Dos del artículo 89 de la Ley 37/1992 exige para que entre en juego esa ampliación del plazo de un año previsto en el artículo 88.Cuatro de la Ley 37/1992 que la factura o "documento análogo", aunque no se hubiera expedido en el plazo reglamentariamente previsto [un mes contado a partir del momento en que se realizó la operación, cuando el destinatario de la misma fuera empresario o profesional (artículo 6 del Real Decreto 2404/1985, de 18 de diciembre)], al menos lo haya sido en el de un año desde la fecha de devengo, siendo así que en el presente caso la factura no fue emitida hasta el 31 de octubre de 2004, transcurridos más de tres años desde el devengo de la operación gravada, que había acontecido el 14 de febrero de 2001. A tal efecto no sirve el acta notarial de requerimiento que, con fecha 20 de febrero de 2001, «Mare Nostrum» dirigió a «Tiempo Futuro», porque no es una factura, aunque contuviera sus elementos esenciales, y tampoco un "documento análogo", puesto que la referencia del apartado Dos del artículo 89 de la Ley 37/1992 debía entenderse contraída a los documentos sustitutivos de la factura que mencionaba el artículo 4 del Real Decreto 2402/1985, esto es, a los talonarios de vales numerados o a los tickets de máquinas registradoras [véase la sentencia de 19 de enero de 2011 (casación 1305/09, FJ 2º)].

Por consiguiente, el plazo de que «Mare Nostrum» disponía para repercutir el impuesto sobre el valor añadido mediante la expedición de la correspondiente factura era el de un año contado desde la fecha de devengo del impuesto correspondiente a la operación gravada, conforme a lo dispuesto en el artículo 88.Cuatro de la Ley 37/1992.

Como dejamos sentado en la sentencia de 18 de marzo de 2009 (casación 2231/06, FJ 3º), ese plazo de caducidad del derecho a reembolsarse el sujeto pasivo con cargo al destinatario de las cuotas devengadas ha de interpretarse, sin embargo, en el sentido de que la pérdida del derecho a repercutir se refiere a aquellos casos en los que la ausencia de repercusión se produce sin causa que lo justifique. Luego, la resolución del presente caso nos exige precisar si concurría una causa capaz de justificar que «Mare Nostrum» no repercutiera a «Tiempo Futuro» el impuesto sobre el valor añadido en el plazo de un año desde la fecha de devengo de la operación.

(...)

En consecuencia, la sociedad demandante perdió su derecho a repercutir el impuesto sobre el valor añadido por haberlo ejercitado el 31 de octubre de 2004, más de tres años después de la fecha en que había devengado, el 14 de febrero de 2001. Pérdida que no le eximía, sin embargo, de la obligación de ingresar las cuotas devengadas, operando como una sanción económica para la misma, porque la obligación de ingresar la cuota nace de la realización del hecho imponible, no de la obligación de repercutir.

En fin, hemos admitido que el repercutido pueda deducir las cuotas del impuesto sobre el valor añadido que le hayan sido repercutidas extemporáneamente, porque la ley no lo impide, no siendo posible entender que quien soportó voluntariamente el impuesto incumpla alguna obligación, pero en sentido inverso no cabe obligar al repercutido a soportar la repercusión del impuesto de forma extemporánea, porque la ley no lo permite; así lo dijimos en la sentencia de 18 de marzo de 2009 (casación 2231/06, FJ 4º).

(...)”

Por este Tribunal se aprecia que en el presente supuesto en el momento de emisión de la factura número 1/2010, de fecha 17 de diciembre de 2010, había expirado el plazo de caducidad de un año, previsto en el artículo 88.Cuatro LIVA, para el ejercicio por parte de **Px...** de su derecho a repercutir cuotas de IVA correspondientes a servicios devengados en los ejercicios 2005, 2006 y 2007.

De conformidad con lo establecido por el Tribunal Supremo, en la sentencia de fecha 5 de diciembre de 2011 (recurso nº 3954/2009), mencionada anteriormente, en la que se dispone que “*no cabe obligar al repercutido a soportar la repercusión del impuesto de forma extemporánea, porque la ley no lo permite*”, en el presente supuesto, en el que se ha excedido el plazo de caducidad de un año para el ejercicio del derecho a la repercusión, no puede exigirse a la reclamada que soporte la repercusión de cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido efectuada por la reclamante, por cuanto ha manifestado ante este TEAC su oposición por la extemporaneidad de dicha repercusión.

De este modo, por este Tribunal se considera que no procede exigir a **X...,SLU** que soporte la repercusión de cuotas de IVA efectuada por **Px...**, por cuanto ha manifestado oposición a la repercusión extemporánea efectuada por esta parte.

Por lo expuesto,

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

ACUERDA

desestimarla, declarando la improcedencia de la repercusión del IVA efectuada mediante factura número 1/2010, de fecha 17 de diciembre de 2010.

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