

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ068547

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 23 de octubre de 2017

Vocalía 5.<sup>a</sup>

R.G. 4283/2014

**SUMARIO:**

**ITP y AJD. Transmisiones patrimoniales onerosas. Relaciones con el IVA. Operaciones inmobiliarias exentas en el IVA. Regularización de una Hacienda autonómica exigiendo TPO y solicitud a la Hacienda estatal de devolución del IVA. Derecho de defensa de terceros interesados en el procedimiento estatal.** En el caso analizado, nos encontramos con el comprador de un inmueble al que la Comunidad Autónoma incoa acta de conformidad calificando el hecho imponible como exento del IVA y sujeto a TPO, dando lugar a una liquidación firme. El propio comprador solicita a la AEAT devolución del IVA soportado en la operación, y esta es estimada. El vendedor, empresario, recurre el acuerdo de devolución, en reposición y posteriormente en Reclamación Económico-Administrativa. La cuestión planteada consiste en determinar la procedencia o no de la devolución del IVA acordada por el órgano gestor.

Pues bien, cuando se solicita ante la Administración tributaria estatal la devolución del impuesto o tributo cuya competencia le es atribuida por la Ley, que se considera indebidamente repercutido, aun cuando tenga como motivo que la Administración autonómica ha dictado un acuerdo de liquidación exigiendo el tributo cuya gestión le corresponde, en nuestro caso el concepto «TPO», la Administración tributaria estatal, en el ejercicio de sus potestades puede y debe comprobar si concurren todos los elementos, condiciones o requisitos necesarios para proceder a la devolución solicitada en relación con un tributo -distinto de aquel por el que ha liquidado la Administración Autonómica- cuya competencia de gestión, recaudatoria y de comprobación o inspectora le es atribuida por la norma y, por ello, no está ejercitando facultades que correspondan a otra Administración tributaria autonómica, ni se está inmiscuyendo en la gestión de un tributo cuya competencia inspectora corresponde a otra Administración tributaria autonómica. Estamos, ante dos tributos cuya competencia de gestión, comprobación e inspección se atribuye a distintas Administraciones. Por ello, no podemos considerar que se lesiona el principio de los «actos propios», puesto que la potestad y competencias para determinar si procede la devolución de un impuesto estatal corresponde a la AEAT y está delimitada en las normas que le atribuyen esta potestad.

Admitiendo que la AEAT tiene competencia para entrar a conocer la procedencia o no de la devolución solicitada en relación con el tributo respecto del que la normativa le atribuye la competencia para comprobar, y dado que, aun cuando los acuerdos de ambas Administraciones no parecen contradictorios -la AEAT asume directamente, sin entrar a realizar comprobación alguna, que procede la devolución exclusivamente porque la Administración autonómica ha dictado un acuerdo de liquidación exigiendo el concepto «TPO»-, la existencia de interesados en el procedimiento de devolución, instando que procede la tributación por IVA y no por TPO de la operación por la que se exige la devolución del primero de los tributos, exige y obliga a la Administración estatal, en concreto a la AEAT, a entrar a conocer y responder a lo planteado por los interesados en el procedimiento que tramita, sin que deba ni pueda hacer una dejación de su potestad de comprobación y regularización.

No cabe duda de que debe reconocerse la posibilidad de reparar aquellas situaciones que se producen como consecuencia de la incompatibilidad de los conceptos tributarios que estamos examinando, lo que puede efectuarse por la vía de la devolución de ingresos indebidos cuando el tributo improcedente es el IVA y ha sido abonado por el contribuyente. Ahora bien, establecidos los mecanismos que permiten solucionar los problemas derivados de una imposición inadecuada, la Administración tributaria, en nuestro caso la estatal, no puede hacer dejación de sus funciones de comprobación y regularización cuando, existiendo interesados distintos del solicitante en el procedimiento de devolución de ingresos indebidos -aunque éste termine a través de compensación conforme al art. 42 del RD 939/2005 (RGR)-, estos interesados plantean su desacuerdo con la tributación de la operación determinada por la Administración autonómica. Por ello, la AEAT debe, en ejercicio de sus facultades, concretar ella misma si la operación debe tributar por IVA o no, sin que pueda hacer una remisión al acuerdo dictado por la Administración tributaria autonómica sin más y

por el motivo de que ésta ha dictado dicho acuerdo proceder a estimar la devolución, sin asumir expresamente su contenido y, en su caso, aportando toda la documentación que tuvo en cuenta la Administración autonómica para dictar el acto. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 20 y 89.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 62, 95, 99, 101, 140, 144, 148 y 156.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 95, 176, 178 y 190.

Ley 21/2001 (Medidas Fiscales y Administrativas del nuevo sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía), art. 65.

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), art. 18.

RD 939/2005 (RGR), art. 42.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en la reclamación económico administrativa que, en única instancia de conformidad con lo dispuesto en el artículo 229.1.a) de la Ley 58/2003 General Tributaria (LGT), pende de resolución ante este Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), interpuesta por **AXRZ, S.A.**, con NIF ..., actuando en su nombre y representación **Q Servicios ..., S.L.**, con domicilio a efectos de notificaciones sito en ..., contra el acuerdo desestimatorio de recurso de reposición, de fecha 26 de junio de 2014, número de recurso ... / ..., dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, interpuesto contra acuerdo estimatorio de rectificación de autoliquidaciones ..., de fecha 29 de abril de 2014, que resolvía solicitud de devolución presentada por **Don Fx...**, con NIF ..., y domicilio a efectos de notificaciones en ...; por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), modelo de autoliquidación 303, cuatro trimestre de 2009; acordando la devolución de 20.723,36 euros de principal y 4.394,49 euros de intereses de demora (importe total de 25.117,85 euros)

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

En fecha 19 de julio de 2013 D. **Fx...** presentó una solicitud de devolución respecto a la cuota del IVA por importe de 20.723,36 euros que **Y, S.A.** les repercutió, a su cónyuge D<sup>a</sup> **Ex...** y a él, como consecuencia de la transmisión de una vivienda unifamiliar sita en ..., hoy llamada ..., en ..., operación que fue formalizada en la escritura pública otorgada ante el Notario de Andalucía D. **Rx...**, el 1 de septiembre de 2009, con el número ... de su protocolo. Endecha escritura se hace constar que el precio total de la operación ascendió a 226.048 euros y la sociedad repercutió IVA al 7 por 100, resultando una cuota de 20.723,36 euros.

La solicitud se refiere a la devolución de la citada cantidad, alegando el interesado que por dicha adquisición la Agencia Tributaria de Andalucía le ha practicado liquidación provisional en concepto de "Transmisiones Patrimoniales Onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados al calificar la entrega efectuada como exenta del IVA por tratarse de una segunda entrega, en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El órgano gestor de la AEAT puso en conocimiento de **"AXRZ"** como sucesora de **"Y"** el procedimiento de rectificación iniciado respecto a su autoliquidación.

La AEAT dictó acuerdo con fecha 29 de abril de 2014, estimando la solicitud de devolución, fundamentando su resolución en los siguientes fundamentos:

*"CONSIDERANDO que la operación ha sido calificada por la Agencia Tributaria de Andalucía (Gerencia Provincial en Córdoba), en la liquidación practicada al adquirente, como sujeta y exenta del IVA, como consecuencia de ello, a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.*

*Por tanto resulta indebida la repercusión de la cuota del IVA efectuada.*

*CONSIDERANDO que la deuda derivada de la liquidación practicada por la Agencia Tributaria de Andalucía (Gerencia Provincial de Córdoba) a D. **Fx...** en concepto de "Transmisiones Patrimoniales Onerosas" ascendió a*

21.021,03 euros y que el adquirente ha solicitado la suspensión de la misma, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 62.8 de la Ley 58/2003 General Tributaria.

CONSIDERANDO que el artículo 42.2 del Reglamento General de Recaudación señala que la Administración que hubiera liquidado el tributo impropcedente deberá transferir a la Administración que hubiera liquidado el tributo procedente la cuantía necesaria para la extinción de la deuda.

Esta Dependencia ha adoptado la siguiente resolución:

*TERCERO. Se acuerda estimar totalmente la presente solicitud.*

*CUARTO. En ejecución de esta resolución procede:*

*Efectuar una devolución por importe de 20.723,36 euros.*

*Abonar los intereses correspondientes hasta la fecha de ordenación del pago.*

*Del total a devolver, se transferirá el importe de 21.021,03 euros a la Agencia Tributaria de Andalucía y el resto se devolverá a D. Fx...".*

Interpuesto recurso de reposición por AXRZ, S.A., el órgano gestor dicta acuerdo desestimatorio de fecha 26 de junio de 2014, cuyo contenido, en el apartado "Acuerdo", es el siguiente:

*"PRIMERO. Considerando que este órgano es competente para conocer y resolver las cuestiones planteadas en este procedimiento.*

*SEGUNDO. De acuerdo con:*

*CONSIDERANDO que en el acuerdo impugnado se estimó la solicitud por los siguientes motivos:*

*"La operación ha sido calificada por la Agencia Tributaria de Andalucía (Gerencia Provincial en Córdoba), en la liquidación practicada al adquirente, como sujeta y exenta del IVA, como consecuencia de ello, sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados".*

*Por tanto al haber sido declarada la operación sujeta a TPO, esta Dependencia para evitar doble tributación procedió a estimar la solicitud basándose únicamente en las actuaciones de la Comunidad Autónoma.*

*TERCERO. Se acuerda desestimar el presente recurso".*

#### **Segundo.**

**AXRZ, S.A.**, con fecha 11 de julio de 2014, presenta reclamación económico-administrativa contra el anterior acuerdo, instando se deje sin efecto el acuerdo estimatorio de rectificación de autoliquidaciones ..., anulándose.

Evacuado el trámite de alegaciones, la entidad reclamante expone en síntesis las siguientes:

-- Queda claro de la escritura de compraventa entre la entidad **LB e Y** (entidad a la que sucede **AXRZ, S.A.**), que lo transmitido es una obra en curso, y que una vez finalizada se entregaron las viviendas, por lo que estas fueron primeras transmisiones y, en consecuencia, sujetas y no exentas al IVA.

-- Se ignora el motivo por el que la Agencia Tributaria de Andalucía calificó la venta de la vivienda a D. **Fx...** como segunda transmisión y, por tanto, sujeta y exenta del IVA y consecuentemente sujeta al concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

-- De igual manera se ignora como la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid, desestimó el recurso de reposición en base a que la Junta de Andalucía habría calificado la transmisión de la vivienda como segunda transmisión.

-- La primera transmisión de la vivienda terminada a que se refiere el expediente tuvo lugar con ocasión de la venta al Sr **Fx...** el 1 de septiembre de 2009; siendo de destacar que la exigencia de licencia de primera ocupación

para considerar como terminada una vivienda es criterio sentado por la Dirección General de Tributos en numerosas consultas y por el TEAC.

### Tercero.

Por este TEAC, a la vista de que la solicitud de rectificación con devolución había sido presentada por D. **Fx...** y que, por tanto, tenía la condición de interesado en este procedimiento económico-administrativo, y que la resolución que dicte este TEAC puede afectar a sus derechos e intereses legítimos, le comunicó que le concedía el plazo legal para dar vista del expediente y alegaciones, de conformidad con el artículo 26.1 del RGRVA.

Consta en el expediente que con fecha 28 de septiembre de 2016 se personó D<sup>a</sup> **Ex...**, aportando Libro de Familia, como titular junto con D. **Fx...**, poniéndose a su disposición el expediente de la reclamación administrativa de referencia, para su estudio.

No consta la presentación de escrito de alegaciones alguno en relación con la reclamación objeto de estudio.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

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

La cuestión planteada ante este TEAC consiste en determinar la procedencia o no de la devolución acordada por el órgano gestor.

### Segundo.

Con el fin de examinar la cuestión planteada debe advertirse que el expediente remitido por el órgano gestor consta de los siguientes documentos, con el contenido que, en su caso, se especifica:

\*.- Solicitud de 19 de junio de 2013 en el que el interesado D. **Fx...** solicita, con base en la existencia de una liquidación dictada por la Oficina Liquidadora / Coordinación Territorial de Córdoba de la Junta de Andalucía: 1).- Que se suspenda el ingreso de la deuda tributaria resultante de la liquidación por el impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. 2).- Que, previos los trámites oportunos, se declare indebido el ingreso del IVA efectuado por el transmitente, en el importe de la cuota repercutida a quien suscribe y se le reconozca el derecho a su devolución. 3).- Que, del importe de la anterior devolución, la AEAT entregue a la Administración Tributaria de la Junta de Andalucía la cuantía de la deuda tributaria reconocida en la liquidación administrativa a que se ha hecho referencia y el resto sea transferido a la cuenta del interesado.

\*.- Copia de un escrito de la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Agencia Tributaria de Andalucía en el que se indica: "En relación con su escrito de 19/6/2013, a efectos de tramitar la suspensión por VD instada, en base a lo dispuesto en el art. 62.9 de la Ley General Tributaria, deberá acreditar en el plazo de 15 días, que ha solicitado a la AEAT la devolución del IVA soportado en la operación y que dicha devolución se entregue en esta Administración Tributaria".

\*.- En relación con el procedimiento de Coordinación Técnica AEAT-CCAA para evitar la doble imposición IVA-TPO, seguido con anterioridad al acuerdo de liquidación dictado por la Junta de Andalucía que motiva la solicitud de devolución, figuran:

- Escrito de 24 de enero de 2013 de la Jefa de Unidad de Inspección Tributaria de la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Junta de Andalucía, dirigido a la Dependencia de Inspección Tributaria de la AEAT de Córdoba, en el que adjuntándose informe de la Inspectora Jefa de Inspección de 24 de enero de 2013 (NO CONSTA EN EL EXPEDIENTE EL CITADO INFORME), iniciando el procedimiento.

- Informe que emite el actuario de la Junta de Andalucía en cumplimiento del procedimiento de Coordinación Técnica AEAT-CCAA para evitar la doble imposición IVA-TPO. En dicho informe se da por sentado que nos encontramos ante una segunda transmisión (la efectuada por la entidad **Y, S.A.**, a D. **Fx...** . Como consecuencia de que el adquirente no es empresario o profesional, se concluye que la operación queda sujeta y exenta de IVA. No se analiza, por tanto, en ningún momento, la naturaleza de la entrega efectuada por **LB, S.A.**, a la entidad **Y, S.A.**, ni se entra a conocer de la misma en cuanto a los elementos determinantes de la condición o no de primera entrega.

- Informe de coordinación técnica para casos de doble imposición emitido por el Inspector Regional Adjunto de la AEAT de fecha 18 de febrero de 2013, con el mismo contenido que el anterior, sin que tampoco se haga referencia alguna a la entrega efectuada por **LB, S.A.** a la entidad **Y, S.A.**

\*.- Figura a continuación en el expediente la “Comunicación de suspensión de liquidación transmisiones patrimoniales onerosas artículo 62.9 de la Ley 58/2003, General Tributaria”, de fecha 12 de septiembre de 2013, dirigido a D. **Fx...**

\*.- Consta un “ejemplar para la Administración”, sin firma ni sello alguno, ni fecha, del Acta de Conformidad extendida por la Gerencia Provincial en Córdoba de la Consejería de Hacienda y Administración Pública, siendo el obligado tributario regularizado D. **Fx...** . En el Acta se hace constar que se emitió informe por el actuario que suscribe de fecha 24 de enero de 2013 (se refiere por tanto al informe emitido por el actuario dentro del procedimiento de coordinación AEAT-CCAA), considerando que la transmisión de la vivienda estaba sujeta al IVA pero exenta, de acuerdo con el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, “toda vez que nos encontramos ante una segunda o posterior transmisión de inmueble y considerando que no se cumplen los requisitos para la renuncia al citado Impuesto, toda vez que los adquirentes no son sujetos pasivos del citado impuesto que actúen en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, con derecho a la deducción total del Impuesto soportado”. Se hace referencia a que se ha recibido el informe emitido por la AEAT en el procedimiento de coordinación, en el que se indicaba que la venta se encontraba sujeta y exenta de IVA.

\*.- Comunicación de solicitud de rectificación de autoliquidación a **AXRZ, S.A.**, para que “indique si está usted o no de acuerdo con la solicitud presentada de forma motivada. Asimismo deberá acreditar la inclusión de la cuota del IVA a la que se refiere solicitud en la correspondiente autoliquidación del IVA y deberá indicar si ha sido objeto de regularización por el procedimiento previsto en el artículo 89.Cinco, letra b) de la Ley 37/1992. Asimismo, en el referido plazo, podrá formular por escrito las alegaciones que estime procedentes en derecho al respecto”.

\*.- Escrito de **AXRZ, S.A.**, en el que contestando al requerimiento anterior, indica la cuota de IVA repercutida, el modelo 303 de autoliquidación donde se incluyó, copia del libro registro de facturas expedidas y que dicha cuota no ha sido objeto de regularización por el procedimiento previsto en el artículo 89.cinco de la Ley del IVA.

\*.- Acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación de fecha 29 de abril de 2014, con el contenido expresado en los antecedentes de hecho de esta resolución.

\*.- Escrito de interposición del recurso de reposición presentado por **AXRZ, S.A.**, en el que, adjuntando diversa documentación (escrituras públicas de compraventa, etc), alega que la operación efectuada entre **Y, S.A.**, se encontraba sujeta y no exenta de IVA por ser primera entrega de edificaciones o de parte de las mismas, ya que la anterior transmisión, efectuada entre **LB** e **Y** no puede considerarse primera entrega con base en la fundamentación que expone y que, en términos análogos (si bien más extensamente) reproduce con esta reclamación económico-administrativa. Así, indica que el objeto de la compra entre **LB** e **Y** fue de “unidades inmobiliarias en construcción”.

\*.- Acuerdo desestimatorio del anterior recurso de reposición, con el contenido que se ha hecho constar en los antecedentes de hecho de esta resolución.

### Tercero.

Debemos entrar a valorar en primer lugar el efecto que tiene la existencia de un acto administrativo de la Comunidad Autónoma liquidando por el concepto “Transmisiones Patrimoniales Onerosas” (TPO), al considerar que la operación de transmisión de un inmueble tributaba por este último impuesto y en que medida dicho acto vincula a la Administración Estatal, en concreto a los órganos gestores de la AEAT.

No se discute por la entidad reclamante, y es puesto de manifiesto en el acuerdo impugnado dictado por la AEAT, que se extendió Acta de conformidad por la Comunidad Autónoma de Andalucía (si bien no consta, y ello resulta trascendente como se indicará posteriormente, todos los antecedentes, documentación, pruebas, etc, que

podieron tenerse en cuenta para extender el acta, ni consta tampoco la fecha y firma del Acta), por el concepto "TPO". A pesar de lo apuntado, puede deducirse por el acuerdo de suspensión de ingreso de la deuda tributaria, que la Administración Autonómica dictó acuerdo de liquidación en el sentido expuesto.

Si bien, como acabamos de señalar, desconocemos el contenido completo de la regularización efectuada por la Comunidad Autónoma, no cabe duda que esta Administración aceptó la tributación de la operación por el concepto "TPO", y teniendo el carácter definitivo, debe concluirse que fue objeto de comprobación e investigación la totalidad de los elementos de la obligación tributaria.

Por ello, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 101 y 148 de la LGT, así como los artículos 176.1.d), 178.2 y 190 del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria, los elementos de la obligación tributaria comprobados e investigados en el curso de unas actuaciones que concluyen con una liquidación definitiva no pueden regularizarse nuevamente por el mismo concepto tributario o tributo comprado.

En este sentido se manifiesta el Tribunal Supremo (TS) entre otras en las sentencias de 23 de abril de 1997, de 14 de mayo de 1997, de 21 de mayo de 1997 (recurso de apelación 7257/1992), de 30 de septiembre de 2000 (recurso de casación número 7871/1994), de 20 de abril de 2009 (recurso de casación número 9191/2003), y de 10 de febrero de 2010 (recurso de casación número 11234/2004); y en sentido análogo este TEAC, entre otras, en resolución de 26 de enero de 2010 (RG 6414/2008). Además de indicar que las liquidaciones definitivas sólo pueden ser giradas una vez que la Administración, mediante las comprobaciones pertinentes, dispone de los datos y elementos de juicio necesarios para cuantificar la cuota correspondiente a cada tributo, añade que estas liquidaciones definitivas son inmodificables en el procedimiento de gestión, pues conforman el pronunciamiento último de la Administración sobre la cuantía del impuesto, cerrando y finiquitando aquél. En definitiva, en cuanto conforman el pronunciamiento último de la Administración sobre la cuantía del impuesto, no puede ser revisada por la Administración, en perjuicio del contribuyente, para incrementar su cuantía, a salvo, claro está, que concurren las circunstancias que permitan la iniciación de un procedimiento de revisión de oficio, de acuerdo con la LGT.

Ahora bien, ello se refiere a la imposibilidad de entrar a conocer respecto del mismo concepto tributario que aquel que ha sido regularizado, pues las liquidaciones definitivas cuantifican la cuota correspondiente a cada tributo.

Por lo que se refiere al supuesto que estamos examinando, hemos de concluir que la Comunidad Autónoma ha considerado correcta la tributación de la operación por "TPO" y, de acuerdo con la normativa expuesta, los elementos de la obligación tributaria comprobados e investigados en el curso de unas actuaciones que hubieran terminado con una liquidación definitiva no podrán regularizarse nuevamente en un procedimiento inspector posterior. Esto es, la Administración autonómica no puede modificar, si no es a través de los procedimientos especiales de revisión de oficio, las liquidaciones definitivas, en perjuicio del contribuyente, quedando vinculada por los actos que ella misma ha dictado. Por ello, no podrá dictar una nueva liquidación correspondiente a la operación comprobada, quedando vinculada por su contenido.

Por tanto, este TEAC concluye que la regularización practicada por la Comunidad Autónoma es firme en este aspecto, y habrá que determinar cómo afecta esto a la posible regularización que pudiese practicar el órgano gestor de la AEAT en relación con la misma operación.

Sobre esta cuestión, es necesario hacer referencia a la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. En esta Ley, se prevé la existencia de diversos órganos de relación entre las Comunidades Autónomas y la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y en particular en materia de IVA e ITP y AJD se contempla la existencia de los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria en el artículo 65 de la Ley, al disponer:

*"1. En el seno de la estructura de la correspondiente Delegación Especial o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, los Consejos Territoriales de Dirección para la Gestión Tributaria desarrollarán las siguientes funciones:*

- a) Adopción de acuerdos en materia de intercambio de información entre las Administraciones estatal y autonómica.*
- b) Coordinación y colaboración en la gestión tributaria.*
- c) Diseño y planificación de la ejecución de actuaciones coordinadas en determinados programas incluidos en los planes de control.*

d) Decidir la aplicación, dentro de sus respectivos ámbitos, de los actos susceptibles de encomienda de gestión entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía. (...)

3. Los Consejos estarán compuestos por cuatro representantes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y tres de la respectiva Comunidad Autónoma y Ciudad con Estatuto de Autonomía. (...)

*Por lo que respecta a la adopción de los dictámenes sobre la tributación aplicable en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido -Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla- y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se precisará, igualmente, acuerdo entre ambas Administraciones. En caso de desacuerdo, se planteará el supuesto conflictivo ante la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, quien lo resolverá con carácter vinculante”.*

Vemos que las leyes prevén la existencia de un órgano de composición mixta de la Comunidad Autónoma y la AEAT que dirima cual es el impuesto aplicable en las operaciones en que resulte controvertida la tributación por IVA o por ITP.

Es cierto que la Comunidad Autónoma de Andalucía acudió al citado órgano a través de la Comisión Mixta, emitiéndose informes por parte de funcionarios de una y otra Administración (se desconoce la existencia de un acuerdo adoptado por la Comisión Mixta), que confirmaron la procedencia de emitir las correspondientes liquidaciones aplicando la modalidad de TPO.

No obstante lo anterior, una vez que se han practicado liquidación por el concepto TPO y se ha adoptado acuerdo de devolución por el concepto IVA por la Administración Autónoma y Estatal respectivamente, con conclusiones análogas sobre la tributación de una misma operación, pero existiendo discrepancia por un interesado en el procedimiento estatal, corresponde a los TEAs dirimir el asunto y decidir cual es el tributo aplicable, al tener el carácter de última instancia en vía administrativa, debiendo considerarse en su caso los efectos que esta resolución tenga sobre la coexistencia de los dos actos administrativos. Si bien no es nuestro caso, dado que existe una liquidación de la Administración autonómica y un acuerdo de reconocimiento de devolución adoptado por la AEAT con fundamento en el primer acuerdo, no puede llegarse a una conclusión distinta a la que acabamos de citar. La existencia de interesados en el procedimiento de devolución de la AEAT ajenos a las actuaciones inspectoras (o cuando menos no consta que se les diera trámite de audiencia o se les requiriera información alguna) llevadas a cabo por la Administración Autonómica, no puede sino confirmar que, en el caso de discrepancia en la tributación de la operación corresponde a los TEAs la determinación o concreción de la tributación de la operación por uno u otro tributo, con los efectos que ello tenga a nivel recaudatorio.

En definitiva, corresponderá determinar los efectos que una resolución firme dirimiendo el impuesto que debe gravar la operación tiene sobre los dos actos de Administraciones distintas que tienen personalidad jurídica independiente y, por tanto, con potestad para dictarlos.

Nos encontramos ante dos tributos diferentes y, si bien se establece la incompatibilidad entre el IVA y el concepto TPO en los supuestos previstos en el artículo 4.4 de la Ley del IVA y artículo 18 del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD, no podemos olvidar que el ámbito de aplicación de ambos es distinto y, por tanto, no se identifican de manera plena ambos hechos imposables.

De otra parte, la Ley 21/2001, de aplicación temporal al supuesto que estamos examinando, al margen de la necesaria coordinación entre Administraciones, atribuye a las Comunidades Autónomas, respecto del ITP y AJD las funciones previstas en el artículo 140 de la LGT, aplicando las normas legales y reglamentarias que regulen las actuaciones inspectoras del Estado en materia tributaria y siguiendo los planes de actuación inspectora (bien es cierto que el precepto indica que deberán ser elaborados conjuntamente por ambas Administraciones, y de cuya ejecución darán cuenta anualmente las Comunidades Autónomas al Ministerio de Hacienda y al Congreso y al Senado; así como que cuando la Inspección de los Tributos del Estado o de las Comunidades Autónomas conocieren con ocasión de sus actuaciones comprobadoras e investigadoras hechos con trascendencia tributaria para otras administraciones, lo comunicarán a éstas en la forma que reglamentariamente se determine; lo que hubiera debido ocurrir en nuestro caso).

Debe advertirse asimismo que la Administración autonómica no puede instar o proceder por si misma a la revisión, revocación o anulación de un acto (liquidación tributaria firme) dictado por la Administración estatal, más allá del mero ejercicio de solicitar que esta última iniciase de oficio alguno de los procedimientos de revisión de oficio

que prevé la LGT. O al revés, la Administración de la AEAT no puede instar o proceder por sí misma a la revisión, revocación o anulación de un acto (liquidación tributaria firme) dictado por la Administración Autonómica, con la posibilidad antes citada.

Ahora bien, cuando la Administración tributaria estatal, en el ejercicio de su potestad dicta una liquidación en relación con un tributo cuya competencia de gestión, recaudatoria y de comprobación e inspección le es atribuida por la norma, no está ejercitando facultades que correspondan a otra Administración tributaria (la autonómica), ni se está inmiscuyendo en la gestión de un tributo cuya competencia inspectora corresponde a otra Administración tributaria (la autonómica). Estamos, como se ha indicado, ante dos tributos cuya competencia de gestión, comprobación e inspección se atribuye a distintas Administraciones. Por ello, no podemos considerar que se lesiona el principio de los "actos propios", puesto que la potestad y competencias para liquidar por parte de ambas Administraciones, estatal y autonómica, está delimitada en las normas que las atribuyen a una y otra.

Otro tanto cabe señalar cuando se solicita ante la Administración tributaria estatal la devolución del impuesto o tributo cuya competencia le es atribuida por la ley que se considera indebidamente repercutido, aun cuando tenga como motivo que la Administración Autonómica ha dictado un acuerdo de liquidación exigiendo el tributo cuya gestión le corresponde, en nuestro caso el concepto "TPO". La Administración tributaria estatal, en el ejercicio de sus potestades puede y debe comprobar si concurren todos los elementos, condiciones o requisitos necesarios para proceder a la devolución solicitada en relación con un tributo (distinto de aquel por el que ha liquidado la Administración Autonómica) cuya competencia de gestión, recaudatoria y de comprobación o inspectora le es atribuida por la norma y, por ello, no está ejercitando facultades que correspondan a otra Administración tributaria (la autonómica), ni se está inmiscuyendo en la gestión de un tributo cuya competencia inspectora corresponde a otra Administración tributaria (la autonómica). Estamos, como se ha señalado en el párrafo anterior, ante dos tributos cuya competencia de gestión, comprobación e inspección se atribuye a distintas Administraciones. Por ello, no podemos considerar que se lesiona el principio de los "actos propios", puesto que la potestad y competencias para determinar si procede la devolución de un impuesto estatal corresponde a la AEAT y está delimitada en las normas que le atribuyen esta potestad.

En este mismo sentido se expresa el Tribunal Supremo (TS) en sentencia de 2 de abril de 2012 (recurso de casación número 4842/2008), que confirma la resolución de este TEAC ..., al examinar un supuesto en que se había tributado por el concepto TPO y la Administración tributaria estatal dicta liquidación por el concepto IVA. Para el TS la hipotética duplicidad de liquidaciones tributarias en ningún caso podría imputarse a la Administración que dictó la liquidación última (IVA, liquidación estatal, posterior a la tributación por el concepto TPO), pues se limitó a aplicar la normativa fiscal apropiada al caso, de la que en ningún modo estaría autorizado a sustraerse y menos todavía imposibilitada por el mero dato de que el interesado hubiera tributado por el otro concepto incompatible y aceptada por la Administración tributaria competente por este último tributo (la administración autonómica por el concepto TPO), porque admitir otra posibilidad sería tanto como dejar en manos de una Administración tributaria (la autonómica) el ejercicio de una potestad tributaria que corresponde a otra (la estatal). Argumento que, indudablemente debe considerarse aplicable para el supuesto contrario, esto es, tributación por IVA y posterior liquidación de la Administración autonómica por el concepto TPO.

Expuesto lo anterior, y admitiendo que la AEAT tiene competencia para entrar a conocer la procedencia o no de la devolución solicitada en relación con el tributo respecto del que la normativa le atribuye la competencia para comprobar, y dado que, aun cuando los acuerdos de ambas Administraciones no parecen contradictorios (la AEAT asume directamente, sin entrar a realizar comprobación alguna, que procede la devolución exclusivamente porque la Administración autonómica ha dictado un acuerdo de liquidación exigiendo el concepto "TPO"), la existencia de interesados en el procedimiento de devolución, instando que procede la tributación por IVA y no por TPO de la operación por la que se exige la devolución del primero de los tributos, exige y obliga a la Administración estatal, en concreto a la AEAT, a entrar a conocer y responder a lo planteado por los interesados en el procedimiento que tramita, sin que deba ni pueda hacer una dejación de su potestad de comprobación y regularización.

Es cierto que cuando se produce una situación de incompatibilidad, esto es, cuando se produce la situación en que tanto el Estado como la Comunidad Autónoma dictan actos sobre unos tributos incompatibles entre sí, el artículo 42 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación pretende dar solución a este problema, en desarrollo del precepto de la LGT; estableciéndose las reglas necesarias para concretar los efectos y las actuaciones que una y otra Administración deben perseguir y concretar, cualquiera que sea la resolución del órgano económico-administrativo y, en todo caso, cuando resulte firme.

Dada las relaciones existentes entre ambos tributos y dadas las identidades entre ellos en las operaciones inmobiliarias, ambas normas reguladoras de los tributos establecen preceptos delimitadores que permiten sujetar una operación a un tributo u otro; y, ante el deber de coordinación, así como los principios de buena fe, confianza legítima y esencialmente de seguridad jurídica, se establece en la LGT y en el Reglamento General de Recaudación las actuaciones necesarias a fin de que, en el supuesto de ambas Administraciones procediesen a regularizar, cada una en el ejercicio de su competencia, se determine el tributo que recae sobre las operaciones y se proceda entre ambas Administraciones a la recaudación, y en su caso compensación, procurando así evitar mayores perjuicios a los interesados que aquellos que deriven de la impugnación de los actos administrativos a fin de que los órganos revisores determinen el tributo aplicable.

Con ello se da solución a la situación anterior a la vigente LGT en la que se consideraba que el pago erróneo de uno de los dos tributos (IVA o ITP y AJD concepto TPO) carecía de todo efecto liberatorio. Si bien no se exime a los sujetos pasivos del cumplimiento de las obligaciones que tienen en relación con cada uno de los tributos, sin embargo, se han previsto los necesarios mecanismos de coordinación entre Administraciones tributarias a fin de que evitar los perjuicios económicos que se producían con anterioridad. No estamos, por tanto, ante un supuesto de doble imposición por un mismo hecho imponible (ya hemos puesto de manifiesto que el ámbito de aplicación de uno y otro tributo son ajenos), ni da lugar a un enriquecimiento injusto para la Administración tributaria, puesto que la LGT y el Reglamento General de Recaudación prevén los mecanismos necesarios para que ello no ocurra.

No cabe duda de que debe reconocerse la posibilidad de reparar aquellas situaciones que se producen como consecuencia de la incompatibilidad de los conceptos tributarios que estamos examinando, lo que puede efectuarse por la vía de la devolución de ingresos indebidos (así lo prevé el TS entre otras en sentencias de 9 de enero de 2008, recurso de casación número 210/2004; de 2 de abril de 2008, recurso de casación 5682/2002; de 19 de noviembre de 2008, recurso de casación número 4009/2005; y de 17 de diciembre de 2009, recurso de casación número 1034/2004) cuando el tributo improcedente es el IVA y ha sido abonado por el contribuyente. Pero también la LGT reconoce la vía prevista en el artículo 42 del Reglamento General de Recaudación para proceder en la que forma que expone en las situaciones en que expresa. Así lo reconoce también el TS, en sentencia de 3 de abril de 2008, recurso de casación número 3914/2002.

Ahora bien, establecidos estos mecanismos que permiten solucionar los problemas derivados de una imposición inadecuada, la Administración tributaria, en nuestro caso la estatal, no puede, como se ha indicado, hacer dejación de sus funciones de comprobación y regularización cuando, existiendo interesados (distintos del solicitante) en el procedimiento de devolución de ingresos indebidos (aunque éste termine a través de compensación conforme al artículo 42 del Reglamento General de Recaudación), estos interesados plantean su desacuerdo con la tributación de la operación determinada por la Administración autonómica. Por ello, la AEAT debe (cuando menos al existir interesados que plantean su discrepancia con el tributo por el que liquidó la otra Administración), en ejercicio de sus facultades, concretar ella misma si la operación debe tributar por IVA o no, sin que pueda hacer una remisión al acuerdo dictado por la Administración tributaria autonómica sin más y por el motivo de que ésta ha dictado dicho acuerdo proceder a estimar la devolución, sin asumir expresamente su contenido y, en su caso, aportando toda la documentación que tuvo en cuenta la Administración autonómica para dictar el acto.

#### Cuarto.

La siguiente cuestión que debe examinarse es la indefensión causada porque el procedimiento seguido acerca de la devolución estuvo claramente predeterminado por la actuación inspectora previa realizada a los compradores por la Comunidad Autónoma, que culminó con acta de conformidad en la que se admitía la improcedencia de repercutir IVA por considerar que estábamos ante una segunda entrega de vivienda sujeta y exenta de IVA de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22º de la LIVA.

Debemos recordar que el IVA es un Impuesto indirecto que grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales, de forma que el empresario que realiza la entrega o la prestación, repercute el IVA sobre el destinatario, quien está obligado a soportar la repercusión. De esta forma, el IVA es un impuesto que afecta a dos sujetos independientes el uno del otro: uno de ellos repercute el Impuesto, recaudándolo del otro sujeto, y procede a su ingreso en la Hacienda Pública; y el otro sujeto, el destinatario, soporta el Impuesto, lo paga a su proveedor, y podrá deducir ese Impuesto si tiene derecho a ello (resulta ser empresario o profesional sujeto pasivo del impuesto) y en la medida de tal derecho.

Así, tratándose de dos empresarios o profesionales, existe una relación jurídico-tributaria privada entre el proveedor y el destinatario, pues el primero repercute al segundo, que queda obligado a soportar la repercusión; existe otra relación jurídico-tributaria entre el proveedor y la Hacienda Pública, pues este proveedor está obligado a la declaración e ingreso de ese IVA repercutido; y otra relación jurídico-tributaria entre el destinatario y la Hacienda Pública, en la medida en que ejercite su derecho a deducir el IVA soportado en la operación. De forma análoga, tratándose de un empresario o profesional que realiza la entrega del bien o la prestación del servicio y un destinatario que no tiene esta condición, coexistirán las relaciones expuestas, si bien respecto de la tercera mencionada, la relación entre el destinatario y la Hacienda Pública resultará ser del derecho del primero de obtener en su caso de la hacienda Pública la devolución del impuesto incorrectamente repercutido.

Todas estas relaciones son independientes unas de otras, aun cuando pueden causar efectos entre ellas en algunas ocasiones. Son independientes, porque la Administración no puede, por ejemplo, negar el derecho a deducir si el repercutidor no ha ingresado, pues en este caso será acreedora del repercutidor por la cantidad correspondiente, y podrá utilizar los mecanismos previstos en la normativa para obtener el cobro; es decir, el derecho a deducir y el deber de ingresar son independientes; o no puede negar al destinatario no empresario o profesional la condición de interesado a la hora de solicitar la devolución del impuesto indebidamente repercutido así como a obtener dicha devolución cuando concurren los requisitos que la normativa reguladora exige para ello.

A ello debe añadirse que las relaciones entre dos tributos como son el IVA y el concepto TPO del ITP y AJD, hacen que sobre los mismos elementos de la relación jurídico-tributaria nos encontremos ante dos Administraciones Tributarias que tienen potestades y competencias para determinar el gravamen aplicable a una misma operación. No estamos señalando sólo que existan dos tributos, sino que la determinación de cual de ellos gravará la operación supone que una Administración tributaria, la autonómica, que no tiene competencia para regularizar el IVA, si la tenga para determinar y concretar todos o algunos de los elementos de la relación jurídico tributaria en relación con este impuesto, así, respecto de la condición de empresario o profesional del transmitente y, por tanto, si es o no sujeto pasivo del IVA, la sujeción o no de determinadas operaciones al IVA, o aun concretando la sujeción al IVA si estamos o no ante operaciones exentas o no exentas del impuesto en el caso de algunas operaciones inmobiliarias.

A pesar de la independencia en las relaciones jurídico-tributarias y en la competencia para comprobar por los dos tributos referenciados, puede haber actuaciones de una Administración tributaria con uno de los obligados tributarios que produzcan efectos sobre el otro obligado tributario, participantes ambos de la misma operación. Tal es el caso de realizar la Administración tributaria estatal una comprobación sobre el repercutidor o el repercutido, en la que se concluya que la operación no debió tributar por IVA (ya sea por no estar sujeta o por estar exenta), en cuyo caso las consecuencias serán para ambos intervinientes, pues la operación no tributa por IVA para ninguno de los dos, dado que los elementos esenciales de la relación jurídico tributaria determinada por la realización de una operación (sujeción o no sujeción al Impuesto, aplicación de una exención, lugar de realización, devengo, base imponible, sujeto pasivo, condición de empresario o profesional de quien realiza la operación y tipo impositivo) son unos solos, y configuran el hecho imponible del Impuesto, siendo conceptos que no pueden variar en función de la persona o entidad que presta el servicio o provee el bien, o recibe el servicio o el bien siendo destinatario de la operación. Dichos elementos son invariables cualquiera que sea la posición o la óptica desde la que se examina la tributación de la operación: desde el punto de vista del sujeto pasivo o el del destinatario.

Otro tanto cabe señalar respecto de las actuaciones que pueden seguir dos Administraciones tributarias distintas, como es el caso que examinamos en este expediente, para concretar el tributo exigible a la operación, cuando sobre una misma operación puede recaer uno u otro tributo, pues aunque la competencia para comprobar y liquidar sobre los dos tributos recae en Administraciones distintas, ambas pueden delimitar diversos elementos de la relación jurídico tributaria respecto del IVA.

En el presente caso, esto es lo que sucede, la Administración tributaria autonómica realiza una comprobación al comprador (destinatario de la entrega de bienes realizada por **Y, S.A.**, en la actualidad **AXRZ, S.A.**), en la que concluye la exención del IVA por la transmisión o entrega por considerar que estamos ante una segunda entrega de viviendas (véase que incide y concreta determinados elementos de la relación jurídico tributaria respecto del IVA, aunque concluye liquidando por el concepto TPO que es por el que tiene atribuida la potestad y, por ello, la competencia y facultades inherentes al ejercicio de la potestad comprobadora) todo ello con base en la documentación que en su caso conste en el expediente seguido por aquella Administración tributaria autonómica.

Como consecuencia de lo anterior, en el procedimiento de devolución instado por los compradores ante la Administración tributaria Estatal, la AEAT, tiene en cuenta exclusivamente el acto dictado por la Comunidad Autónoma (mejor dicho, la conclusión alcanzada por el órgano gestor de la Administración tributaria autonómica) y

reconoce su derecho a la devolución del impuesto soportado. No obstante concurre como interesado en este procedimiento el empresario o profesional proveedor del bien, sobre el que tendrá efectos el acto que se dicte o puede tenerlos dada la potestad que la Administración tributaria estatal tiene para liquidar por IVA al proveedor del bien y la fuerza que la teoría los actos propios tiene y a la que queda vinculada la Administración tributaria estatal (efectos que se traducen o afectan a la determinación del volumen de operaciones exentas y, por tanto, en la determinación del porcentaje de prorata y a su derecho a deducir las cuotas soportadas).

Indudablemente los hechos y datos comprobados ante el destinatario pueden tener una incidencia también en la entidad proveedora y, teniendo en cuenta la independencia en las relaciones jurídico-tributarias que ambas entidades tienen frente a la Hacienda Pública estatal y autonómica (derivado de que el ordenamiento atribuye la potestad para comprobar a ambas Administraciones por tributos distintos) es procedente que la Administración tributaria estatal reconozca, como así hizo, la condición de interesado a la entidad proveedora, en tanto en cuanto la tributación de la operación de entrega del bien inmueble es una (sobre esa operación no puede recaer más que uno de los dos tributos citados: o bien tributa por IVA, o bien por el concepto TPO), con consecuencias tributarias para ambas partes.

La independencia en las relaciones jurídico-tributarias frente a la Hacienda Pública autonómica y estatal, derivada de lo expuesto, hace que no se haya reconocido legitimación al proveedor del bien por la Administración autonómica en el procedimiento seguido frente al destinatario o comprador, y así se ha manifestado en ocasiones anteriores tanto por este TEAC como por la Audiencia Nacional, pero la actuación seguida por la Administración tributaria estatal en el procedimiento de devolución del impuesto repercutido debe estar presidida por las garantías que el procedimiento administrativo atribuye a la entidad proveedora, sin que queden restringidos sus derechos para que los órganos revisores puedan entrar a conocer de cuantas cuestiones suscite el acto administrativo en que concluye este procedimiento, cualquiera que sea su naturaleza, procesales o formales y sustantivas o materiales.

Los hechos y circunstancias que se han tenido en cuenta por la Administración tributaria autonómica para regularizar la situación fiscal del destinatario o comprador del bien inmueble son trasladables a la entidad proveedora en cuanto determinan los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria e integran la operación de venta del inmueble también por su tributación por IVA (a pesar de que la Administración tributaria autonómica solo sea competente para liquidar por el concepto TPO). Cuestión distinta que se examina a continuación es si pueden trasladarse sin más las conclusiones alcanzadas por la Administración tributaria autonómica al procedimiento de devolución de ingresos indebidos de IVA o deben acreditarse también los hechos en los que se fundamenta la decisión adoptada por la Administración autonómica y fundamentar jurídicamente la decisión de la Administración tributaria estatal, máxime cuando existen interesados distintos al solicitante.

Lo verdaderamente relevante a juicio de este Tribunal es que en el acuerdo que concluye el procedimiento de devolución de ingresos indebidos adoptado por la AEAT se acepta la conclusión alcanzada por la Administración tributaria autonómica sin mayor razonamiento ni incorporación de documentación más allá de la expuesta en el fundamento de derecho anterior, del todo punto deficiente e incompleta que fomenta la inseguridad jurídica. Únicamente se indica que *“la operación ha sido calificada por la Agenda Tributaria de Andalucía (Gerencia Provincial en Córdoba), en la liquidación practicada al adquirente, como sujeta y exenta del IVA, como consecuencia de ello, a la modalidad de TPO del ITP y AJD. Por tanto resulta indebida la repercusión de la cuota del IVA efectuada”*; es decir, no se lleva a cabo análisis jurídico alguno de la operación de referencia, ni se incorporan todos los documentos que llevaron a la Administración autonómica a dictar la liquidación por el concepto TPO al destinatario o comprador (u otros que la Administración tributaria estatal podía incorporar con base en la potestad y competencias que el ordenamiento jurídico tributario le atribuye).

Es cierto que el artículo 95 de la LGT señala:

*“1. Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto: (...)*

*3. La Administración tributaria adoptará las medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de la información tributaria y su uso adecuado.*

*Cuantas autoridades o funcionarios tengan conocimiento de estos datos, informes o antecedentes estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de ellos, salvo en los casos citados. Con independencia de las*

*responsabilidades penales o civiles que pudieran derivarse, la infracción de este particular deber de sigilo se considerará siempre falta disciplinaria muy grave (...)*”.

Asimismo, el artículo 99.4 dispone:

*“El obligado que sea parte en una actuación o procedimiento tributario podrá obtener a su costa copia de los documentos que figuren en el expediente, salvo que afecten a intereses de terceros o a la intimidad de otras personas o que así lo disponga la normativa vigente. Las copias se facilitarán en el trámite de audiencia o, en defecto de éste, en el de alegaciones posterior a la propuesta de resolución.”*

La cuestión referida también se aborda en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, señalando el artículo 95:

*“1. El obligado tributario podrá obtener a su costa, previa solicitud, copia de los documentos que figuren en el expediente, en los términos establecidos en el artículo 99 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, durante la puesta de manifiesto del expediente, cuando se realice el acceso a archivos y registros administrativos de expedientes concluidos o en cualquier momento en el procedimiento de apremio. Se podrán hacer extractos de los justificantes o documentos o utilizar otros métodos que permitan mantener la confidencialidad de aquellos datos que no afecten al obligado tributario.”*

En el acta de conformidad extendida por la Administración autonómica al comprador (si bien no consta que esté firmada, ni figura la fecha de su extensión) se exponen una serie de hechos por los que el órgano gestor autonómico concluye que la operación de compraventa estaba sujeta y no exenta del concepto TPO y sujeta y exenta por IVA.

De acuerdo con el artículo 156 de la LGT, en relación con el obligado tributario y su representante, el apartado quinto establece lo siguiente:

*“5. A los hechos y elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante prestó su conformidad les será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 144 de esta ley”.*

Este artículo 144 de la LGT al que hace referencia, dispone:

*“1. Las actas extendidas por la inspección de los tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.*

*2. Los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho”.*

De estos artículos debemos extraer, por un lado, que el comprador de la vivienda está vinculado por los hechos recogidos en el acta de conformidad a él extendida, se presumen hechos ciertos salvo que acredite haber incurrido en error de hecho; pero esto sólo ocurre respecto de este comprador y respecto del concepto TPO, cuya competencia para comprobar y regularizar se atribuye a la Administración tributaria autonómica; que es quien ha prestado su conformidad, no aplicándose la presunción de certeza de los hechos a otros obligados tributarios o interesados, como en este caso es la entidad proveedora por otro concepto o tributo distinto, como es el IVA cuya competencia para comprobar corresponde a una Administración tributaria distinta, la estatal. Esto es, los hechos se presumen ciertos para el obligado tributario que presta su conformidad, o incluso respecto de terceros interesados, si los hubiera, que estuvieran personados en el procedimiento (quienes tendrían el conocimiento de lo actuado, de los hechos, que podrían alegar y que podrían recurrir de no estar de acuerdo con esos hechos), pero esta presunción de certeza no se extiende a otros obligados tributarios, ni siquiera a la Administración estatal, quien podría apartarse de la propuesta de liquidación contenida en el acta de conformidad de la Administración autonómica y dictar un Acuerdo de liquidación o en este caso un acuerdo relativo a la devolución del impuesto cuya competencia le corresponde en otro sentido previo trámite de audiencia, según lo previsto en el artículo 156 de la LGT a la entidad proveedora, resolviéndose la posible contradicción entre ambas Administraciones por las vías recogidas en la LGT

(fundamentalmente ahora, la atribuida a la vía económico-administrativa y a la jurisdicción contencioso-administrativa). Así, la entidad proveedora, no está vinculada por los hechos recogidos en el acta por el artículo 144.2 de la LGT, ni se niega el derecho, con base en las potestades atribuidas a la Administración Tributaria estatal, para que la AEAT regularice un tributo distinto de aquel que ha sido regularizado por la Administración Tributaria autonómica. Y ello, pese a lo dispuesto en el artículo 144.Uno de la LGT, al tratar de la naturaleza de documentos públicos de las actas, pues, de un lado si bien hace prueba de los hechos que motivan su formalización, lo es salvo que se acredite lo contrario y, de otro, no podemos olvidar que estamos ante tributos distintos cuya competencia se atribuye a Administraciones distintas, sin que una pueda hacer dejación de sus competencias o potestades a favor de la otra, cuando menos sin asumir expresamente el contenido, hechos y motivación, de lo expuesto por la otra Administración como propio, aportando todos los medios de prueba que hubieran sido incorporados al primer expediente; que es precisamente lo que no se ha hecho o no ha quedado acreditado en el procedimiento llevado a cabo por la AEAT que ahora examinamos. A ello añadimos, como se ha indicado anteriormente, la directa incidencia o efectos que el acto dictado tiene sobre la situación fiscal de la entidad interesada en el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, esto es, sobre la entidad proveedora del bien.

No basta que la Administración tributaria estatal señale que en el acta A01 (sin firmar y sin fecha) extendida al destinatario de la operación por la Administración autonómica se ha concluido que la operación quedaba sujeta y exenta de IVA (Acta que ni siquiera se incorpora al expediente firmada por los actuarios), sino que es necesario que como mínimo la Administración tributaria estatal incorpore toda la documentación del expediente autonómico que afecte al expediente de devolución de ingresos indebidos incorporándose al mismo, pues sólo de esta manera la Administración tributaria estatal desarrolla una actividad suficiente en el expediente de devolución, y sólo de esta manera tiene la entidad proveedora todos los datos que tuvo en cuenta la Administración tributaria autonómica para liquidar. Además de ello, la Administración tributaria estatal debe aceptar dichos documentos y asumir como propia la argumentación dada por la Administración tributaria autonómica pues no debemos olvidar en todo momento que está regularizando un tributo distinto de aquel que fue regularizado por la otra Administración. o fundamentar su decisión en los términos que, dentro de la ley, considere más convenientes..

La entidad proveedora podrá acreditar que estamos ante una primera entrega de edificios o de parte de los mismos, sólo si la Administración estatal previamente aporta en el expediente todas las pruebas que acrediten su decisión, lo que no ocurre aquí, pues la Administración no acredita este hecho mas que con manifestaciones pero sin otros elementos de prueba. Lo contrario supondría invertir la carga de la prueba y se produciría indefensión.

Tratándose de una transmisión efectuada por una sociedad mercantil, con carácter general estaría sujeta a IVA, habiendo tributado la operación por IVA y expidiendo la parte vendedora factura repercutiendo IVA. Si la operación no debe tributar por IVA por la causa que sea, y así lo estima la Administración tributaria estatal, es esta quien debe justificarlo (en el caso examinado para que el destinatario pueda obtener la devolución del impuesto "indebidamente" repercutido). Al no existir esa actividad probatoria de la Administración, deben estimarse las pretensiones anulatorias del acto administrativo.

Debemos destacar que esta actividad probatoria que debe realizar la Administración tiene su causa y efecto en salvaguardar el derecho de defensa de la entidad proveedora, interesada en el procedimiento de devolución en cuanto afecta directamente a sus intereses legítimos como se ha expuesto anteriormente, y tiene derecho a alegar cuanto estime a sus intereses en relación sobre todos los elementos de la relación jurídico-tributaria en que consiste la operación en cuya controversia se discute la sujeción al impuesto y su exención o no, puesto que le afecta de manera directa a sus intereses. Esta actividad probatoria resulta también necesaria para que este Tribunal pueda formarse su convicción del asunto examinado a la vista de las pruebas existentes; acreditación de los hechos declarados existentes o prueba que no existe; como tampoco se conoce qué actividad comprobadora ha realizado la AEAT y en que fundamentos jurídicos apoya su decisión (más allá de asumir, sin mayor razonamiento lo que ha manifestado la Administración autonómica).

Si la Administración autonómica no ha reconocido a la entidad proveedora del bien la condición de interesado en el procedimiento de comprobación e investigación llevado a cabo frente al destinatario o comprador del inmueble, con base y fundamento en la independencia de las relaciones jurídicas que frente a la Hacienda Pública (estatal y autonómica) mantienen el proveedor y el destinatario, derivadas también de las potestades de comprobación atribuidas a ambas Administraciones, no puede en absoluto ahora la Administración tributaria estatal trasladar sin más el resultado de las actuaciones seguidas ante el destinatario por la Administración tributaria autonómica a las actuaciones desarrolladas en el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, cercenando el derecho a la

defensa de los interesados, en este caso, de la entidad proveedora del bien, en cuanto éste tiene derecho a conocer no sólo las razones que asisten a la Administración Tributaria estatal para determinar los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria en que consiste la operación, sino también las pruebas en que apoya esta Administración su decisión. No puede impedírsele al proveedor del bien (por mor del principio de firmeza administrativa del acto aunque el proveedor no ha sido parte ni interesado; o el de seguridad jurídica) el derecho que tiene a conocer los motivos que llevan a la Administración tributaria estatal a tomar la decisión y la acreditación o las pruebas en las que se basa su decisión, pues lo contrario supone un evidente daño al derecho a la defensa del interesado, en este caso, el proveedor de la operación.

A través del acto impugnado dictado por la Administración tributaria estatal no se puede denegar los eventuales derechos que el proveedor tenga derivados de su condición de empresario o profesional sujeto pasivo del IVA, en tanto el acto dictado tiene efectos directos sobre el proveedor; siendo por ello de obligada actuación aportar al nuevo procedimiento (el de devolución impugnado ahora en esta reclamación) cuantas pruebas o acreditación de los hechos se trasladan al mismo, pues la Administración tributaria estatal no puede trasladar al proveedor de la operación los efectos que conlleva su declaración sin permitirle conocer no sólo los fundamentos jurídicos y hechos en que basa su decisión la Administración tributaria estatal sino también, y es lo trascendental, cuantas pruebas, o acreditación de los hechos en que fundamenta su decisión, hayan sido tenidos en cuenta para dictar el nuevo acto.

No estamos manifestando que la actuación administrativa cuestionada no guarde coherencia (se produce esa coherencia desde el momento en que existiendo un acto firme de otra Administración relativo a un tributo, el concepto TPO, cuyos efectos se desplegaron exclusivamente para el destinatario de los bienes, se traslada las consecuencias jurídicas del acto a otro concepto tributario, el IVA, y a otro interesado, el proveedor, al que no se reconoció ni legitimación ni tampoco interés legítimo como interesado en el procedimiento seguido ante la Administración tributaria autonómica. A sabiendas de su existencia, ni tan siquiera la Administración tributaria autonómica lo citó o lo requirió para personarse y aportar las pruebas, documentos, etc, que permitieran defender su postura de que nos encontramos ante una primera entrega de edificios o de parte de los mismos), pero el principio de seguridad jurídica debe desplegar también todos sus efectos en relación con el proveedor de las operaciones, y encontrándonos ante un acto administrativo distinto del acto firme que dio lugar a la regularización efectuada al destinatario del bien, debe permitirse al proveedor, interesado legítimo en el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, conocer y sobre todo, poner a su disposición, cuantas pruebas hayan sido tenidas en cuenta por la Administración tributaria estatal para dictar el nuevo acto administrativo, pues en otro caso, como venimos señalando, y es lo trascendental, la Administración tributaria estatal no acredita o justifica en el procedimiento las afirmaciones en que fundamenta su decisión (ni tampoco ha fundamentado jurídicamente su decisión más allá de señalar que la Administración tributaria autonómica había señalado que la operación estaba gravada por TPO), ocasionando con ello un grave perjuicio al interesado.

Lo manifestado en los anteriores fundamentos de derecho, nos lleva a concluir que procede la anulación de acto administrativo dictado.

Por todo lo expuesto:

Este **TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en Sala, en la presente reclamación económica administrativa,

#### **ACUERDA:**

**estimar** la reclamación y anular el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.