

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ069650

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de febrero de 2018

Vocalía 5.<sup>a</sup>

R.G 3028/2014

### SUMARIO:

**IVA. Repercusión. Rectificación.** *En un contexto de fraude tributario puede impedirse la rectificación de la repercusión del impuesto. Únicamente puede impedirse la rectificación del impuesto, cuando la Administración acredite que por parte del sujeto pasivo hubo la existencia de intencionalidad, dolo o ánimo defraudatorio, introduciendo la doctrina comunitaria de la teoría del conocimiento. Todo ello fundado en el principio de neutralidad que informa la totalidad del Impuesto -y de la doctrina fijada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con este principio y su aplicación en los supuestos en los que concurren conductas de fraude o prácticas abusivas-; y, teniendo en cuenta que, la aplicación de esta doctrina así como de la regla de no rectificación de la repercusión prevista en el art. 89.Tres.2º de la Ley 37/1992 (Ley IVA) requerirá de un análisis individualizado de cada supuesto, a la vista esencialmente de los hechos puestos de manifiesto por la Administración tributaria en las liquidaciones por ella dictadas. En la operación aquí examinada concurre al menos negligencia, pero no se aprecia ningún fraude en ello por la Inspección, ni se hace mención alguna a esta circunstancia en relación a esta concreta regularización; no pudiendo equipararse sin más la simple negligencia (-n la que se basa la Administración tributaria sin mayor precisión- con la concurrencia de las circunstancias previstas en el art. 89.Tres.2º de la Ley 37/1992 (Ley IVA) -que participaba en un fraude, o que sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude-, máxime a la vista de la tipificación de las conductas infractoras previstas en la Ley 58/2003 (LGT) y más concretamente en la que dio lugar a la sanción impuesta, que fue la dejar de ingresar. (Criterio 1 de 1)*

### PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 20, 80, 88 y 89.

Ley 22/2013 (PGE para 2014), art. 77.

En la Villa de Madrid, en la reclamación económico-administrativa entre particulares que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en Sala, interpuesta por D. **Ax...** en nombre y representación de **CX, S.L.**, con NIF: ... y domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra la entidad **GRUPO MYZ, S.L.**, con NIF: ... y domicilio a efectos de notificaciones en ..., por la negativa de la segunda entidad a aceptar la factura rectificativa 1/2014 emitida por la primera por importe de 225.000 euros de IVA.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

En fecha 4 de marzo de 2014, la entidad **CX** expide y remite a la entidad **GRUPO MYZ** la factura rectificativa 1/2014, con una base imponible de 2.500.000,00 euros y un IVA repercutido al 16% de 400.000,00 euros. El concepto es "Factura rectificativa de la venta del inmueble sito en la calle ... efectuada ante notario de Madrid D. **Gx...** el día 4 de marzo de 2010 con el número ... de los de su protocolo".

Junto con esta factura rectificativa se acompaña una carta explicativa, en la que se indica que la AEAT está realizando actuaciones inspectoras sobre esta operación, en la que se repercutió IVA al tipo impositivo del 7% por importe de 175.000,00 euros, y han comprobado que debió repercutirse el 16%. Por ello se expide la factura rectificativa, e indica a **GRUPO M** cómo satisfacer los 225.000,00 euros de diferencia de cuota tributaria.

El 12 de marzo de 2014, **GRUPO M** contesta a **CX** que no cabe proceder a la rectificación por aplicación del artículo 89 de la LIVA.

#### Segundo.

El 28 de marzo de 2014, **CX** interpone la presente reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, ante la negativa de **GRUPO M** a aceptar la rectificación efectuada.

Alega que mediante acta de disconformidad **A02 número ...** de 19 de marzo de 2014 (que aporta la propia entidad), la AEAT le ha regularizado la operación de compraventa anterior, indicando que el tipo impositivo aplicable es el 16%. El artículo 89 de la LIVA le permite rectificar el IVA repercutido al comprador, y el comprador está obligado a soportar esta repercusión.

El artículo 89.Tres. de la LIVA en que se ampara **GRUPO M** para no aceptar la rectificación, establece que no procederá cuando el sujeto pasivo participe en un fraude, algo que no ha probado **GRUPO M** de ninguna manera, por lo que está obligada a soportar la repercusión correcta y aceptar la rectificación.

Puesto de manifiesto el expediente a **GRUPO M**, presenta alegaciones el 15 de diciembre de 2014. Considera que el expediente se encuentra incompleto, pues al margen del acta de disconformidad no hay documentos relativos a las actuaciones inspectoras seguidas con **CX**, y tampoco consta si se ha incoado expediente sancionador. Declara que estos documentos son decisivos para determinar si cabe la rectificación pretendida por **CX**.

Una vez completado el expediente por este Tribunal, se pone nuevamente de manifiesto ante ambas partes (en particular, se da acceso a **GRUPO M** al Acuerdo de liquidación y al Acuerdo de imposición de sanción), que alegan:

- **CX** alega que el Acuerdo de liquidación refuerza su postura en cuanto a que el tipo impositivo procedente era superior al repercutido efectivamente.

- **GRUPO M** alega que al haberse impuesto sanción a **CX**, resaltando diversos párrafos del Acuerdo sancionador en los que se habla de participación en un fraude, esto excluye la posibilidad de rectificar el IVA repercutido.

### 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 y en el RD 520/2005 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

#### Segundo.

Pues bien, en primer lugar señalar que la repercusión de las cuotas del IVA está regulada en el artículo 88 de la Ley 37/1992 que en su apartado primero establece que:

“1. 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, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.”

De manera que efectuar la repercusión del impuesto se configura como un derecho del sujeto pasivo, así como soportarla es una obligación del destinatario de las operaciones, todo ello en el marco del principio de neutralidad que rige en el sistema de exacción del IVA. Y es que lo que garantiza la neutralidad del IVA es -sin perjuicio de los supuestos de exención- la concatenación sucesiva de repercusiones y deducciones, ya que sólo encadenando las cuotas devengadas y soportadas hasta llegar al consumidor final se posibilita que los sujetos

pasivos del impuesto no tengan que asumir el tributo incorporado en la fase del proceso productivo en que interviene, que es, en esencia, lo que quiere significarse cuando se habla de neutralidad del tributo.

En cuanto a la rectificación de las repercusiones, el artículo 89, apartado Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone 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”.

Por su parte, el artículo 89, apartado Tres, de la Ley del Impuesto recoge los supuestos en los que no cabe la rectificación de cuotas, estableciendo en redacción vigente en el momento en que se ejercita el derecho:

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

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

“2.º Cuando sea la Administración Tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho sujeto pasivo participaba en un fraude, o que sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude”.

Por lo tanto, son dos los supuestos en los que el legislador exceptúa la posibilidad de rectificación:

1º) En el caso de no estar motivada en las causas del art. 80 de la Ley 37/1992, implicar un aumento de las cuotas repercutidas y que los destinatarios de las operaciones no actúen como empresarios o profesionales.

2º) En el caso de que se ponga de manifiesto en una regularización de la Administración y que el sujeto pasivo participaba en un fraude o debía haber sabido razonablemente que la operación formaba parte de un fraude.

En el presente caso, el destinatario actuaba como empresario o profesional, eso no se discute, por lo que cabe plantearse si es posible realizar la rectificación a la vista de lo dispuesto en el apartado 2º.

La redacción de este apartado tercero fue objeto de modificación por el artículo 77 de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2014, en vigor el 1 de enero de 2014, por lo que en el presente expediente resulta aplicable ya la redacción que entra en vigor en 2014. La modificación vino motivada por el procedimiento de infracción número 2010/4095 abierto por la Comisión Europea contra el Reino de España como consecuencia de la contravención, en opinión de aquella, del referido precepto respecto a la interpretación que de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre, ha realizado la jurisprudencia comunitaria (entre otras y en el ámbito de la rectificación las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de fechas 19 de septiembre de 2000, Asunto C-454/98, Scmeink & Cofreth y Strobel, y 27 de septiembre de 2007, Asunto C-147/05, Albert Collé), de tal suerte que únicamente puede impedirse la rectificación del impuesto, en estos supuestos, cuando la Administración acredite que por parte del sujeto pasivo hubo la existencia de intencionalidad, dolo o ánimo defraudatorio, introduciendo la doctrina comunitaria de la teoría del conocimiento. Todo ello fundado en el principio de neutralidad que informa la totalidad del Impuesto (y de la doctrina fijada por el Tribunal de

Justicia de la Unión Europea en relación con este principio y su aplicación en los supuestos en los que concurren conductas de fraude o prácticas abusivas); y, teniendo en cuenta que, la aplicación de esta doctrina así como de la regla de no rectificación de la repercusión prevista en el artículo 89.Tres.2º de la Ley del IVA requerirá de un análisis individualizado de cada supuesto, a la vista esencialmente de los hechos puestos de manifiesto por la Administración tributaria en las liquidaciones por ella dictadas.

En el presente caso, **CX** aportó el acta de disconformidad donde, en efecto, se concluye que el tipo impositivo aplicable a la operación de compraventa del inmueble de la C/ ... era el 16%, y no el 7% repercutido inicialmente. Al completar el expediente, se comprueba que el Acuerdo de liquidación recoge esta regularización también, por lo que en efecto se ha regularizado el tipo impositivo aplicable a la operación, pasando del 7% al 16%.

Además de lo anterior, se ha impuesto a **CX** sanción por la comisión de infracciones tributarias, pero como hemos visto, para excluir la posibilidad de rectificar el IVA repercutido a **GRUPO M**, será necesario que la Inspección haya concluido o haya puesto de manifiesto que, respecto de la regularización referida a la operación que da lugar a la posterior rectificación de la repercusión que aquí analizamos, en **CX** concurrían las circunstancias previstas en el artículo 89.Tres.2º de la Ley del IVA, antes expuestas; sin perjuicio de que ello pueda ser discutido por quien se encuentra legitimado para recurrir por haber soportado la repercusión o por recibir el documento justificativo de la rectificación de la repercusión.

**GRUPO M** alega que en el Acuerdo sancionador hay diversas menciones a la participación de **CX** en un fraude, a la utilización de medios fraudulentos, etc. No obstante, realizando un estudio detallado tanto del Acuerdo de liquidación como del Acuerdo de imposición de sanción, vemos que la operación de compraventa realizada entre ambas entidades no es la única regularización que se realiza en los periodos comprobados, y en particular sobre esta operación concreta no hay mención alguna a la existencia o concurrencia de las circunstancias previstas en el artículo 89.Tres.2º de la Ley del IVA por parte de las entidades intervinientes.

Así, la regularización de la Administración tributaria se efectúa por diversos motivos:

- Se incrementa el IVA devengado por la compraventa del inmueble de la C/... a **GRUPO M**.
- Se minora el IVA soportado deducible por la existencia de sectores diferenciados.
- Se consideran no deducibles las cuotas de IVA soportado correspondiente a las certificaciones de obra emitidas por KL por parte de las obras de los inmuebles de la C/ ... y la C/ ..., porque no se ha acreditado suficientemente la realidad de las operaciones. Considera la Inspección que estas facturas no pueden servir de base para justificar el derecho a deducir.
  - Las obras realizadas por **KL** han sido facturadas repercutiendo el 16% de IVA, cuando el tipo correspondiente era el 7%
  - Se niega la deducibilidad del IVA soportado en gastos relacionados con vehículos y embarcaciones cuya titularidad no es de **CX**.
  - Hay cuotas de IVA soportado que se han contabilizado por duplicado.
  - Hay cuotas de IVA soportado correspondientes a gastos no justificados.
  - Se elimina también el IVA soportado por viajes no relacionados con la actividad de la empresa.

Como vemos, se efectúan numerosas regularizaciones, pero sólo respecto de las operaciones realizadas por **CX** con **KL** se hace referencia a la posible existencia de un fraude.

Esto no ocurre en relación con la operación aquí examinada, la realizada con **GRUPO M**, respecto de la que se impone sanción a **CX** porque la Inspección considera que concurre culpabilidad en la conducta de la entidad, ya que estima que dedicándose habitualmente a operaciones inmobiliarias, debería haber sabido el tipo impositivo aplicable si se transmitía el inmueble aún en construcción; por ello, concurre al menos negligencia, pero no se aprecia ningún fraude en ello por la Inspección, ni se hace mención alguna a esta circunstancia en relación a esta concreta regularización; no pudiendo equipararse sin más la simple negligencia (en la que se basa la Administración tributaria sin mayor precisión) con la concurrencia de las circunstancias previstas en el artículo 89.Tres.2º de la Ley del IVA (que participaba en un fraude, o que sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude), máxime a la vista de la tipificación de las conductas infractoras previstas en la LGT y más concretamente en la que dio lugar a la sanción impuesta a **CX**, que fue la dejar de ingresar.

Así, la operación sobre la que versa esta reclamación es una compraventa de finca urbana sita en la C/ ... de ... . En la escritura pública consta que a la operación le resulta aplicable una exención del artículo 20.Uno.22 de la LIVA, y las partes renuncian a la exención, por lo que repercuten IVA al 7% por ser una transmisión de vivienda; pero la Inspección declara que en el momento de la transmisión, las obras de construcción o rehabilitación no habían finalizado, por lo que no era susceptible de utilizarse como vivienda, y por ello el tipo impositivo aplicable era el 16%. El IVA se repercutió al 7%, el adquirente tenía derecho a deducir el IVA soportado en la adquisición, y no consta que ese IVA repercutido al 7% no fuera declarado e ingresado por **CX**; de haberse repercutido el 16% desde el primer momento, no hay por qué entender que las circunstancias habrían sido distintas (esto es, las partes habrían renunciado igualmente a la exención, el adquirente habría tenido derecho a deducir 400.000 euros en lugar de 175.000 euros, y la transmitente habría declarado e ingresado igualmente 400.000 euros en lugar de 175.000 euros), y la propia Inspección considera negligente la actuación de **CX** por haber repercutido al 7%, pero porque entiende que con su experiencia en el sector debería saber el tipo impositivo aplicable. No se hace alusión alguna a que la repercusión a un tipo inferior haya supuesto un fraude por parte de las entidades intervinientes tendente a realizar un menor ingreso, porque **CX** habría tenido que ingresar una cantidad superior en concepto de IVA, pero también habría cobrado de **GRUPO M** una cantidad superior en concepto de IVA, IVA que **GRUPO M** habría podido deducir de todas formas.

De esta forma, al haberse incrementado por la Inspección el tipo impositivo aplicable a la compraventa, y no haberse declarado la existencia de fraude en esa repercusión a un tipo inferior al procedente, debemos entender que no cabe excluir la posibilidad de rectificar el IVA repercutido por **CX** a **GRUPO MXY** al amparo del artículo 89 de la LIVA.

Por lo expuesto,

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

**ACUERDA:**

**estimarla** en el sentido expuesto en el último fundamento de derecho in fine.

Fuente: sitio Internet del Ministerio de Economía y Hacienda.