

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ070148

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de abril de 2018

Vocalía 5.^a

R.G. 408/2015

SUMARIO:

Procedimiento de gestión. Declaraciones/Autoliquidaciones/Liquidaciones tributarias. Solicitud de rectificación de autoliquidación presentada por quien soporta la repercusión el IVA. El art. 129 del RD 1065/2007 (RGAT) trata de conjugar el derecho de la persona que ha soportado la repercusión a solicitar la rectificación, y el del repercutidor, a conocer la pretensión de aquél de rectificar una autoliquidación por éste presentada, pudiendo alegar y aportar aquella documentación que estime oportuna, en defensa de la que, en su caso, considere correcta declaración-liquidación presentada, así como la de conocer la resolución final que recaiga en aquel asunto, dado que tiene la condición de interesado en dicho procedimiento de acuerdo con la normativa general administrativa -art. 31.1 b) de la Ley 30/1992 (LRJAP y PAC)-, en tanto sin haber iniciado el procedimiento, tiene derechos que pueden resultar afectados por la decisión que en el mismo se adopte. Así, en el caso examinado dado que nos encontramos ante un bien transmitido por un empresario o profesional por el que se repercutió el impuesto, la determinación de la procedencia o no del derecho a la devolución del impuesto soportado al destinatario lleva implícito el juicio del gravamen de la operación por IVA, lo que incide directamente en la actividad económica del sujeto pasivo proveedor del bien y su tributación por este impuesto; además de que el procedimiento iniciado por el destinatario que soportó el impuesto afecta directamente a la autoliquidación presentada por el proveedor, debiendo en su caso la Administración tributaria comprobar determinados aspectos de la misma para decidir si procede o no la devolución solicitada. **(Criterio 1 de 2)**

Como hemos avanzado, el empresario o profesional que repercutió el impuesto y respecto del que el destinatario instó la rectificación de su autoliquidación, tiene la condición de interesado en la reclamación económico-administrativa presentada por el destinatario, por lo que, de conformidad con el art. 232.3 de la Ley 58/2003 (LGT) el órgano económico-administrativo debe notificar la existencia de la reclamación al repercutidor al tener dicha condición de interesado. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 31 y 54.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 120 y 239.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 129.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en el RECURSO DE ALZADA ORDINARIO que pende de resolución ante este Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), en Sala, interpuesto, por D. **Pedro ...**, con NIF..., en nombre y representación de la entidad **AX, S.L.**, con NIF ..., y domicilio a efectos de notificaciones sito en ..., contra la Resolución de fecha 24 de julio de 2014, dictada en primera instancia por el Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Madrid por la que se desestima la reclamación económico administrativa 28/12909/2012 interpuesta contra el Acuerdo de resolución rectificación de autoliquidación de fecha 3 de abril de 2012 (número recurso ...**22K**, referencia ...03) correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), período 2T del ejercicio 2009, dictado por la Administración de Gestión de María de Molina de la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) de Madrid.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

En fecha 13 de junio de 2011 la entidad **AX, S.L.**, presentó ante la Administración Tributaria escrito de rectificación de la autoliquidación presentada por la entidad **BX, S.L.**, (...) correspondiente al IVA, período 2T del ejercicio 2009, solicitando la devolución de ingresos indebidos por importe de 152.000 euros, basándose en los siguientes hechos:

- En fecha 6 de mayo de 2009 adquirió un inmueble a la entidad **BX, S.L.**, a través de la oportuna escritura pública de compraventa, por un importe de 950.000,00 euros.

- La citada operación quedó sujeta y no exenta del IVA, en la medida en que se preveía que dicho inmueble iba a ser destinado a la actividad de promoción inmobiliaria mediante la rehabilitación del mismo, lo que supuso la efectiva repercusión de la cuota de IVA pertinente por parte de **BX, S.L.**, que fue soportada por **AX, S.L.**, por importe de 152.000,00 euros.

- En fecha 26 de junio de 2010, la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT de Cartagena (Murcia) inicia respecto a la entidad **AX, S.L.**, un procedimiento de comprobación limitada en relación con el IVA, 2T/2009, que finaliza con acuerdo de liquidación provisional notificado el 29 de octubre de 2010 en el que se considera que el IVA soportado en la compra del inmueble no es deducible por *"no estar justificada su afección a la actividad"* y porque *"no se demuestra por medios objetivos que se vaya a destinar a la actividad de promoción inmobiliaria"*.

- En fecha 26 de noviembre de 2010 interpuso recurso de reposición contra dicho acuerdo de liquidación provisional que fue desestimado mediante resolución de fecha 18 de abril de 2011 en el que se indica, entre otras circunstancias, que el procedimiento que procedería iniciar para el supuesto de devolución de ingresos indebidos sería el regulado en la sección 2º del Capítulo II del Título IV del R.D. 1065/2007.

- Contra dicho acuerdo desestimatorio del recurso de reposición no se ha interpuesto reclamación alguna, por lo que el mismo ha devenido firme.

Con fecha 13 de junio de 2011 la entidad interesada presentó ante la oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT en Málaga, solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos. Sin que conste la realización de trámite administrativo alguno después de la anterior solicitud, en fecha 12 de enero de 2012 se emite por la Administración de Gestión de María de Molina de la Delegación de la AEAT de Madrid, propuesta de resolución de rectificación de autoliquidación (referencia ...03) respecto al IVA, período 2T/2009, que es notificada a la entidad **AX, S.L.**, en fecha 19 de enero de 2012.

Posteriormente, se dicta por la Oficina gestora, en fecha 3 de abril de 2012, acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación, en el que se desestima la pretendida devolución del IVA soportado por la adquisición del inmueble en base a los siguientes hechos y fundamentos de derecho:

"(...) El fundamento principal en que se basa para su petición es que la Administración no ha admitido la deducibilidad de dichas cuotas y, por tanto, no podría renunciar a la exención en dicha operación de compra y, en consecuencia, el IVA se ha ingresado de forma indebida.

No obstante, una vez examinados los antecedentes que obran en el expediente resulta que la no admisibilidad de la deducción de las cuotas soportadas no ha sido la indebida repercusión del impuesto sino el destino previsible del bien adquirido ya que no ha acreditado por medios objetivos que dicha adquisición se vaya a destinar a la actividad de promoción inmobiliaria (...).

No estamos, pues, ante un caso de repercusión indebida de IVA sino de la improcedencia de la deducción de las cuotas por no estar afectas a la actividad de promoción inmobiliaria, por lo que se incumple lo establecido en el art. 95.Uno de lo LIVA (...). Según dispone el art. 129.2 del RD 1065/2007 (...).

*En el presente caso ya ha quedado acreditado que las cuotas de las que solicita su devolución no han sido declaradas por la Administración como indebidamente repercutidas por lo que la solicitud presentada es improcedente sin que proceda rectificar la autoliquidación presentada por la entidad **BX SL**".*

Dicho acuerdo es notificado a la entidad **AX, S.L.**, en fecha 4 de abril de 2012.

Segundo:

Disconforme el obligado tributario con el acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación descrito en el antecedente de hecho anterior, en fecha 2 de mayo de 2012 interpone contra el mismo reclamación económica administrativa ante el TEAR de Madrid, tramitada con el número 28/12909/2012

En fecha 24 de julio de 2014 el TEAR de Madrid dicta resolución en primera instancia desestimando la reclamación interpuesta y confirmando el acuerdo impugnado.

Dicha resolución es notificada a la entidad recurrente en fecha 10 de septiembre de 2014.

Tercero:

En fecha 6 de octubre de 2014, la entidad recurrente interpone, ante este TEAC, el presente recurso de alzada ordinario frente a la resolución del TEAR de Madrid anteriormente citada.

En dicho escrito, el interesado realiza, en síntesis, las siguientes alegaciones:

1. Procedencia de la rectificación de la autoliquidación y de la devolución de las cuotas indebidamente soportadas.
2. Falta de motivación como quebranto del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Este Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) es competente para conocer del recurso de alzada que se examina, que ha sido interpuesto 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.

Segundo:

En primer lugar, procede analizar la alegación formula por el interesado en relación con la falta de motivación de la resolución recurrida.

En el artículo 239 de la LGT en el apartado segundo se establece que:

“2. Las resoluciones dictadas deberán contener los antecedentes de hechos y los fundamentos de derecho en que se basen y decidirán todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados”.

En cuanto a la exigencia de motivación, está prevista en el artículo 54.1 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (aplicable al momento de dictar la resolución impugnada) que establece que:

“1. Serán motivados, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho: (...)

b) Los que resuelvan procedimientos de revisión de oficio de disposiciones o actos administrativos, recursos administrativos, reclamaciones previas a la vía judicial y procedimientos de arbitraje (...).”

Los órganos económico administrativos han de juzgar, por aplicación del principio de incongruencia, dentro de los límites de la reclamación, que no son otros que los fijados por las pretensiones del reclamante, que constituyen, a su vez el objeto de la reclamación económico administrativa. En definitiva, respetando esos límites de la pretensión de la parte, las resoluciones económico administrativas habrán de resolver las cuestiones del expediente que estando relacionadas o trayendo causa de las que constituyen la petición del reclamante sean relevantes para decidir éstas o impidan hacerlo sin un pronunciamiento previo sobre aquéllas. Una adecuada respuesta a las distintas pretensiones que planteen los reclamantes obedece al deber general de motivar los actos administrativos. Como ya ha señalado el Tribunal Constitucional (TC), la motivación es un riguroso requisito del acto, permitiendo tanto el conocimiento por parte del interesado de las razones en las que se funda la decisión, como, en su momento, que los Tribunales de Justicia puedan fiscalizar adecuadamente la corrección del acto. Sin embargo, el ámbito de dicha exigencia de motivación debe ser reconducido a sus justos límites ya que, como igualmente

recuerda la jurisprudencia del constitucional, entre otras, en su Sentencia 188/1999, de 25 de octubre, *“no existe norma alguna que imponga una determinada forma de razonar ni una determinada extensión en la exteriorización del razonamiento. La motivación ha de ser suficiente, y ese concepto jurídico indeterminado nos lleva al examen de cada supuesto concreto, en función de su importancia y de las cuestiones que en él se planteen”*. Por último, en este orden de cosas, debe recordarse que la exigencia de congruencia no impone *“que la motivación de las resoluciones judiciales se extienda a la consideración minuciosa de todos y cada uno de los argumentos jurídicos esgrimidos por las partes en apoyo de sus pretensiones”* (Sentencia del TC 70/1991, de 8 de abril).

En síntesis, sería suficiente para satisfacer las exigencias de congruencia y motivación con dar respuesta motivada a la pretensión deducida, o como el mismo TC señalaba (STC 168/1987, de 29 de octubre) la incongruencia procesal entre la resolución y las pretensiones de las partes sólo existe cuando se produce una desviación tal que modifica sustancialmente los términos del debate procesal, pero no porque el fallo no se refiera a todas y cada una de las peticiones del actor, ni porque no se conteste a sus argumentos.

En el presente caso, la entidad recurrente manifiesta que *“la referida resolución no ha entrado a valorar la alegación efectuada por mi representada en la reclamación interpuesta, consecuentemente, el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid ha dejado sin resolver pretensiones que fueron sometidas a su conocimiento por esta parte en su reclamación”*.

Analizando el expediente remitido a este TEAC se observa que en el escrito de alegaciones formulado por el interesado ante el TEAR de Madrid en fecha 11 de julio de 2012, las alegaciones formuladas son dos:

1. Procedencia de la rectificación de la autoliquidación y de la devolución de las cuotas indebidamente soportadas.
2. De la falta de motivación como quebranto del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.

Estas dos alegaciones son recogidas en el antecedente de hecho Tercero de la Resolución de fecha 24 de julio de 2014 del TEAR de Madrid, dando respuesta a cada una de ellas en sus Fundamentos de Derecho Segundo (en relación con la falta de motivación del acuerdo de rectificación impugnado) y Tercero (en relación con la improcedencia de la rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos).

En ambos Fundamentos de Derecho el TEAR de Madrid indica la normativa, preceptos y jurisprudencia en la que se basa, por lo que, en base a lo expuesto, este TEAC considera que la resolución del TEAR de Madrid está debidamente motivada y contesta a las dos únicas alegaciones formuladas por el interesado, por lo que no procede más que desestimar las alegaciones formuladas por la entidad recurrente a este respecto.

Tercero:

A continuación, con carácter previo al análisis de las cuestiones de fondo planteadas en el presente recurso de alzada, es necesario determinar si se ha producido un defecto procedimental que afecte a la validez del acuerdo desestimatorio de rectificación de autoliquidación.

Para ello, debemos tener en cuenta que el presupuesto de partida del procedimiento administrativo seguido por la Administración Tributaria es la solicitud, por parte de la entidad **AX, S.L.**, de rectificación de la autoliquidación correspondiente al IVA, período 2T/2009, presentada en su día por la entidad **BX, S.L.**, quien ingresó la cuota de IVA repercutida a la entidad **AX, S.L.**, como consecuencia de la venta del inmueble y cuya devolución solicita el mismo.

En el artículo 120.3 de la LGT se establece que *“cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente”*, a lo que hay que añadir lo dispuesto en el artículo 32.1 de la misma norma, según el cual, *“la Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones”*.

El desarrollo reglamentario del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones lo encontramos en el 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 cuyo artículo 129, bajo la rúbrica “Especialidades en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta o cuotas soportadas” establece lo siguiente:

“(…) 2. Los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas podrán solicitar y obtener la devolución de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 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. Para ello, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación en la que se realizó el ingreso indebido conforme al apartado 4 de este artículo (…).

4. Cuando la rectificación de la autoliquidación hubiese sido solicitada por el obligado tributario que soportó indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas, se aplicará lo dispuesto en los artículos anteriores, con las siguientes especialidades: (…)

d) En la tramitación del procedimiento se notificará la solicitud de rectificación al retenedor o al obligado tributario que efectuó y repercutió el ingreso a cuenta o que efectuó la repercusión, que deberán comparecer dentro del plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, y aportar todos los documentos y antecedentes requeridos y cualquier otro que estimen oportuno[1].

Posteriormente, las actuaciones se pondrán de manifiesto, sucesivamente, al solicitante y al presentador de la autoliquidación, por períodos de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dichos plazos, para formular alegaciones y aportar las pruebas oportunas (…).

e) La liquidación provisional o la resolución denegatoria que ponga término al procedimiento se notificará a todos los obligados tributarios (…)”.

Tales disposiciones tratan de conjugar el derecho de la persona que ha soportado la repercusión a solicitar aquella rectificación, y el del repercutidor, a conocer la pretensión de aquél de rectificar una autoliquidación por éste presentada, pudiendo alegar y aportar aquella documentación que estime oportuna, en defensa de la que, en su caso, considere correcta declaración-liquidación presentada, así como la de conocer la resolución final que recaiga en aquel asunto, dado que tiene la condición de interesado en dicho procedimiento de acuerdo con la normativa general administrativa (artículo 31.1, letra b, de la Ley 30/1992), en tanto sin haber iniciado el procedimiento, tiene derechos que pueden resultar afectados por la decisión que en el mismo se adopte (en el caso examinado dado que nos encontramos ante un bien transmitido por un empresario o profesional por el que se repercutió el impuesto, la determinación de la procedencia o no del derecho a la devolución del impuesto soportado al destinatario lleva implícito el juicio del gravamen de la operación por IVA, lo que incide directamente en la actividad económica del sujeto pasivo proveedor del bien y su tributación por este impuesto; además de que el procedimiento iniciado por el destinatario que soportó el impuesto afecta directamente a la autoliquidación presentada por el proveedor, debiendo en su caso la Administración tributaria comprobar determinados aspectos de la misma para decidir si procede o no la devolución solicitada).

Cuarto:

En el caso que ahora nos ocupa, no consta acreditado que tras la solicitud de rectificación presentada por la entidad que soportó la repercusión por la adquisición del inmueble –**AX, S.L.**– por la Oficina Gestora se hubiera citado para su comparecencia en aquel procedimiento a la entidad que practicó la repercusión cuestionada –**BX, S.L.**– requiriéndole para la aportación de los antecedentes del caso, confiriéndole aquel plazo de quince días “para formular alegaciones y aportar las pruebas oportunas” y dándole a conocer la resolución recaída en aquel procedimiento.

Visto el expediente administrativo instruido por la Oficina Gestora, resulta que la misma dictó la resolución denegatoria sin citar para su comparecencia a la entidad repercutidora, sin recabar los antecedentes del caso, sin conferir a aquélla el mencionado plazo de quince días para la formulación de alegaciones y aportar las pruebas que la repercutidora considerase oportunas y sin notificarle la resolución denegatoria de la solicitud de rectificación. En definitiva, se ha iniciado, instruido y finalizado un procedimiento de revisión de una autoliquidación presentada por la entidad **BX, S.L.**, sin que ésta haya tenido conocimiento alguno de ello.

Tampoco consta que el TEAR de Madrid diese vista de la reclamación presentada por **AX, S.L.**, a la entidad **BX, S.L.**, que, como se ha indicado, tenía la condición de interesada, no sólo en el procedimiento instruido ante la

oficina gestora, sino también ante el TEAR, de conformidad con lo dispuesto en el 232 de la LGT, por lo que debió notificar la existencia de la reclamación a **BX, S.L.**, tal como se establece en el apartado tercero del citado precepto.

La conclusión en casos como el presente, no puede ser otra que la de anular la resolución del TEAR de Madrid y el acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación, retrotrayendo las actuaciones para que por parte de la Oficina Gestora se dé debido cumplimiento a las exigencias impuestas por el ordenamiento en estos supuestos, y que aparecen recogidas en el artículo 129.4 del RD 1065/2007, dado que no puede concebirse una instrucción del procedimiento de rectificación de una declaración-liquidación al margen del propio obligado tributario que presentó aquélla, e ingresó el importe correspondiente.

Si la propia LGT impone a los Tribunales Económico Administrativos un pronunciamiento que suponga la retroacción de actuaciones cuando se aprecien *“defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante”* (art. 239.3 de la LGT), con mayor medida se impone igual pronunciamiento en casos como el presente, en los que se persigue la rectificación de una autoliquidación sin que el obligado tributario que presentó aquélla tenga conocimiento alguno de ello, y, por ende, sin que éste pudiera haber articulado defensa alguna al respecto.

Quinto:

Considerando que, de acuerdo con lo establecido en el Fundamento de Derecho anterior, procede ordenar la retroacción del expediente para dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 129.4 del RD 1065/2007, no procede examinar las cuestiones de fondo formuladas por la entidad reclamante.

Por todo lo expuesto:

Este **TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en Sala, en el presente recurso de alzada,

ACUERDA:

estimarlo parcialmente, procediendo la anulación tanto de la Resolución dictada por el TEAR de Madrid, como del acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación y la retroacción de las actuaciones para que por la Oficina Gestora se instruya aquel procedimiento de rectificación de autoliquidación presentado por **AX, S.L.**, dando conocimiento y personación a por la entidad **BX, S.L.**, de acuerdo con las exigencias impuestas en estos casos por el artículo 129.4 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

[1] El subrayado es de este TEAC.

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