

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ071520

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de septiembre de 2018

Vocalía 4.^a

R.G. 2996/2015

SUMARIO:

IVA. Repercusión. Rectificación. Cómputo del plazo de rectificación. En relación con la posibilidad de rectificar la cuota repercutida tras las actuaciones de la inspección, son dos las cuestiones que han de aclararse en el presente supuesto. La primera de ellas, a la que se refiere explícitamente la contribuyente en sus alegaciones, es determinar si ha transcurrido o no el plazo para que el sujeto pasivo del IVA pueda realizar la rectificación de la repercusión y, asimismo, la adquirente pueda proceder a la deducción de dicha cuota. El Tribunal Central considera que no ha transcurrido dicho plazo, pues si bien la Ley dispone que no hayan 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 art. 80», se entiende que el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación interrumpe el cómputo de este plazo, por lo que, si a la finalización del citado procedimiento, la Administración tributaria constata la existencia de cuotas por repercutir distintas de las repercutidas, el sujeto pasivo podría, en su caso, proceder a su rectificación. Y en el supuesto de ser objeto de controversia la regularización, el cese del citado efecto interruptivo se produciría cuando la resolución o sentencia que ponga fin al procedimiento fuera firme. Asimismo, se considera que esa interrupción de la prescripción del plazo para rectificar la repercusión por parte del sujeto pasivo, afecta también al derecho a rectificar el IVA soportado por el destinatario de la operación. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 136, 139, 140, 178, 179 y 211.

Ley 230/1963 (LGT), art. 77.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 75, 80 y 89.

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

RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), art. 24.

Constitución Española, art. 31.

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. **Vx...** con NIF ..., en representación de la entidad **X S.L.** con NIF ..., y domicilio a efectos de notificaciones sito en ..., Badajoz, contra resolución desestimatoria de fecha 30 de septiembre de 2014 de las reclamaciones económico-administrativas acumuladas números 06/01162/2011, 06/01661/2011 y 06/02087/2013, interpuestas ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Extremadura, contra los acuerdos de liquidación **A23-...** y **A23-...**, derivados de las actas de disconformidad ... y ... respectivamente, relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido períodos 1T a 4T de 2006, 1T a 4T de 2007 y 1T a 4T de 2008, así como contra el acuerdo **A23-...**, por el que se impone sanción por infracción tributaria grave en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido 1T y 2T de 2007. La cuantía de la presente reclamación es de 241.552,80 euros, correspondiente al 4T de 2008.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De acuerdo con los hechos, manifestaciones y documentación contenidos en el expediente, cabe señalar en primer lugar que:

- Con fecha 19 de octubre de 2009 se notificó por la Administración de Zafra de la Delegación Especial de Extremadura requerimiento con número de referencia ..., por el que se inicia un procedimiento de comprobación limitada y en el que se solicita en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido ejercicio 2007, tanto los Libros Registros de Facturas (expedidas y recibidas) y de bienes de inversión, como las propias facturas ordenadas de acuerdo con los libros registros solicitados.

El alcance de este procedimiento se circunscribe a *“la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados. En concreto: Contrastar que los datos que figuran en los Libros Registro del Impuesto sobre el Valor Añadido han sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones y en la declaración resumen anual, así como comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutivos que sean solicitados a la vista de dichos Libros.”*

Este procedimiento finaliza con la notificación de resolución expresa del procedimiento de 5 de noviembre de 2009.

- Con fecha 30 de julio de 2009 se notificó por la Administración de Zafra de la Delegación Especial de Extremadura requerimiento con número de referencia ..., por el que se inicia un procedimiento de comprobación limitada y en el que se solicita en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido ejercicio 2008, tanto los Libros Registros de Facturas (expedidas y recibidas), como las propias facturas ordenadas de acuerdo con los libros registros solicitados.

El alcance de este procedimiento se circunscribe a *“la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados. En concreto:*

- Contrastar que los datos que figuran en el Libro Registro de Facturas Expedidas han sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones y en la declaración resumen anual, así como comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutivos que sean solicitados a la vista de dicho Libro.

- Contrastar que los datos que figuran en el Libro Registro de Facturas Recibidas han sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones y en la declaración resumen anual, así como comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutivos que sean solicitados a la vista de dicho Libro.”

Este procedimiento finaliza con la notificación de resolución expresa del procedimiento de 5 de noviembre de 2009.

Segundo:

Por otra parte, el 9 de diciembre de 2009, se inicia procedimiento inspector por el Impuesto sobre el Valor Añadido períodos 1T a 4T de 2006 y 2007.

En dicho procedimiento, se requirió al obligado tributario, entre otras cuestiones, la justificación documental de los ajustes realizados en los ejercicios objeto de comprobación por importe de 1.352.278,00 euros de base y 216.364,48 euros de IVA.

A estos efectos se aportó un escrito explicativo de la operación que dio lugar a los citados ajustes así como, a solicitud de la Inspección, diversa documentación relativa a las manifestaciones contenidas en el citado escrito, debiendo tenerse en cuenta, asimismo, tanto el contenido del Acuerdo del Consejo de Administración de la entidad **R SA** de fecha 06/03/2007 como las manifestaciones recogidas en Diligencia número 5 de fecha 24 de marzo de 2011.

De la documentación y manifestaciones anteriormente referenciadas, la Inspección llega a las siguientes conclusiones recogidas en el Acta de disconformidad con número **A02-...**, debiendo tener en cuenta que las referencias a **Z S.L.** se deben entender realizadas a **X S.L.**:

“...9) En relación a los ajustes practicados en el ejercicio 2007 tanto en el Impuesto sobre Sociedades (por importe de -1,352.278 €) como en el Impuesto sobre el Valor Añadido (por importe de -216.364,48 €), esta Inspección considera lo siguiente:

*a) La operación en virtud de la cual la entidad **Z, S.L.** facturó en el ejercicio 2004 a la Sociedad **R, S.A.**, consistió en la renuncia de unos derechos de opción de compra así como en la prestación de unos servicios*

de asesoramiento por parte de aquélla en favor de esta última. De esta manera, **dicha renuncia y prestación de servicio** constan expresamente reconocidas en el propio Acta del Consejo de Administración de la entidad **R, S.A.**, de fecha 06/03/2007 (la cual ha sido objeto de transcripción anteriormente).

b) En base a la documentación aportada por el obligado tributario (y a la cual se ha hecho referencia anteriormente), esta Inspección considera acreditado que como consecuencia del acuerdo adoptado por el Consejo de **R, S.A.**, la entidad **Z, S.L.** procedió a la devolución en el ejercicio 2007 de las cantidades cobradas como consecuencia de la operación señalada anteriormente (el importe total cobrado y devuelto fue de 1,568.642,48 €, desglosado en 1,352.278 € de base imponible y 216.364,48 € de IVA al 16%).

c) Que como consecuencia de dicha devolución, esta Inspección considera justificado el ajuste negativo realizado en el ejercicio 2007 en el Impuesto sobre Sociedades por importe de 1,352.278 €. Sin embargo, en relación al ajuste realizado en dicho ejercicio en el IVA por importe de 216.364,48 €, esta Inspección no considera procedente dicho ajuste ya que realmente el devengo de la operación sí que se ha producido.

En este sentido, **el artículo 75** de la LIVA (relativo al devengo del impuesto), establece que: "Uno. Se devengará el Impuesto: 1º. 2º. En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas".

Por su parte, **el artículo 88.Uno.** de la LIVA, señala que: "Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos".

Además, **el artículo 80.SEIS.** de la LIVA, dispone que: "Si el importe de la operación no fuera conocido en el momento del devengo del Impuesto, el sujeto pasivo deberá fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido".

En el presente caso, en el momento del devengo de la operación, el sujeto pasivo sí fijó un importe a la operación (renuncia de derecho de opción de compra + servicios de asesoramiento), de 1,352.278 € (base imponible).

Además, en el propio Acta del Consejo de **R, S.A.**, el Presidente de dicho Consejo (el Sr. **Jx...**) informó que consideraba que dicho importe "es perfectamente acorde con las retribuciones que en el mercado se están efectuando por operaciones de este tipo".

Además, tal y como se indicó anteriormente, todavía no se ha celebrado ningún Consejo de Administración por parte de **R, S.A.**, en el cual se haya fijado el importe definitivo a satisfacer a **Z, S.L.** (actualmente **X, S.L.**).

Por lo tanto, y en base a la normativa anteriormente señalada, NO se considera correctamente efectuado el ajuste en el IVA realizado por el obligado tributario, sino que será en el ejercicio correspondiente al momento en el que sea conocido el importe definitivo de la operación, cuando deba practicarse la rectificación que corresponda, considerándose la cantidad de 1,352.278 € como importe provisional de la operación fijado por el sujeto pasivo (conforme al artículo 80.seis. de la LIVA).

En este sentido, la Dirección General de Tributos, en la consulta nº 0138-98, de fecha 30/01/2008, señala lo siguiente (relativa al devengo de comisiones de importe desconocido): "El Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al servicio de mediación prestado por el consultante se devengó cuando se prestó dicho servicio, no resultando ajustado a derecho posponer dicho momento al cobro de los citados servicios cuando dicho cobro sea posterior al de la realización de las prestaciones de servicios correspondientes.

A tales efectos, si el consultante no conociese el importe de la contraprestación relativa a dicho servicio en el momento del devengo del Impuesto, debió fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe fuera conocido".

En consecuencia, la Inspección fórmula propuesta de liquidación definitiva con un importe de cuota que asciende a 6.047,34 euros.

Con fecha 3 de mayo de 2011, se presenta escrito de alegaciones por la interesada contra la propuesta de liquidación contenida en el acta **A02-...**, en el que, en síntesis, realiza las siguientes manifestaciones:

1. La propuesta de regularización formulada por la Inspección es improcedente, en tanto que existe una resolución en un procedimiento de comprobación limitada, por el mismo concepto y período, es decir, IVA ejercicio 2007.

2. Si la Inspección no admite el ajuste en el IVA, la operación estaría tributando dos veces, puesto que ese importe fue consignado e ingresado por **R S.A.** en su autoliquidación correspondiente al tercer trimestre del ejercicio 2007, adjuntándose copia de la citada autoliquidación.

3. En cuanto a las dilaciones consignadas en el acta, ascienden a 444 días, debiendo tener en cuenta que el período transcurrido desde el inicio era de 491 días, concluye que **el procedimiento ha tenido una duración de 47 días**.

Tales alegaciones son contestadas y desestimadas en el acuerdo de liquidación con número de referencia **A23-...**, el cual ratifica la propuesta contenida en el acta.

Contra dicho acuerdo se interpone a su vez **reclamación económico administrativa** el 28 de junio de 2011, ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura, siendo signada esta reclamación con el **número 06/01162/2011**.

En relación a dicha reclamación, se presenta en fecha 10 de octubre de 2011, escrito, solicitando la anulación del acuerdo impugnado, en el que se alega, en esencia, prácticamente lo mismo que ya se manifestó contra la propuesta de liquidación contenida en el acta **A02-...**, esto es:

- **La existencia de previa resolución expresa por procedimiento de comprobación limitada por el mismo concepto y período (IVA 2007)**, por lo que en virtud del artículo 140 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, la Administración no puede efectuar una nueva regularización en relación con el concepto, ejercicio y alcance analizados en la comprobación limitada, salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución de la comprobación limitada.

- **Que la regularización supone una doble tributación si la Inspección no admite el ajuste efectuado por la reclamante**, pues ese importe fue consignado e ingresado por **R SA** en su autoliquidación del tercer período del ejercicio 2007 del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Tercero:

Por otra parte, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido períodos 1T/2006 a 4T/2007, se inicia asimismo un procedimiento sancionador mediante la propuesta de sanción **A51-...**, en virtud de la cual se determina que:

- En el 1T/2007 **X S.L.** declaró una cantidad a compensar en los períodos siguientes superior en 216.364,48 euros con respecto a la comprobada por la Inspección.

- En el 2T/2007, **X S.L.** declaró una cantidad a compensar de 210.317,14 euros, cuando el resultado de las comprobaciones inspectoras es una cantidad a ingresar de 6.047,34 euros.

Considerándose los hechos anteriores constitutivos de las infracciones tipificadas en los artículos 195.1 LGT (acreditar improcedentemente cuotas a compensar en períodos posteriores) y 191.3 LGT (dejar de ingresar parte de la deuda tributaria), calificándose en ambos casos como graves.

Contra dicha propuesta de sanción se presenta el 3 de mayo de 2011 escrito en el que, básicamente, se formula la siguiente alegación:

- No se dan todas las circunstancias necesarias para imputar la infracción dado que falta el elemento subjetivo, es decir, la culpabilidad. Ha de existir una actitud dolosa o culposa que tiene que ser previamente probada por la Administración tributaria ya que reiterada jurisprudencia ha proscrito la imposición de sanciones por el mero resultado.

Este procedimiento sancionador culmina con el Acuerdo de imposición de sanción número **A23-...** de fecha 9 de septiembre de 2011, notificado el 27 de septiembre de 2011, en el que se contestan y desestiman las

alegaciones formuladas por el obligado tributario, ratificando la propuesta de sanción formulada en todos sus términos, resultando una sanción a ingresar por importe total de 109.694,07 euros.

Contra dicho acuerdo se interpone a su vez **reclamación económico administrativa** el 29 de septiembre de 2011, ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura, siendo signada esta reclamación con el **número 06/01661/2011**.

En relación a dicha reclamación, se presenta en fecha 6 de febrero de 2012, escrito, solicitando la anulación de la sanción impuesta, en el que se alega, en esencia, prácticamente lo mismo que ya se manifestó contra la propuesta de sanción contenida en la propuesta de sanción **A51-...**, y que consiste en que la Administración Tributaria tiene que probar la culpa del sujeto infractor, pues para imponer una sanción tiene que existir previamente una actitud negligente o culposa que ha de ser probada.

Cuarto:

Finalmente, con fecha 28 de junio de 2012, se inició un nuevo procedimiento inspector relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 2T a 4T de 2008, ampliándose dichas actuaciones también al 1T/2008 mediante comunicación de fecha 19 de noviembre de 2012, teniendo las actuaciones un carácter parcial y limitadas a "Comprobar la compensación de cuotas del periodo anterior".

En este caso se dicta el 5 de julio de 2013 acta de disconformidad número **A02-...**, de acuerdo con la cual:

- el importe correcto de la cuota a compensar de períodos anteriores a tener en cuenta en el período 1T de 2008 es la establecida en el acuerdo de liquidación notificado en fecha de 19 de junio de 2011, en el ámbito del procedimiento de inspección por el Impuesto sobre el Valor Añadido ejercicio 2007, quedando fijada en un importe de 5.195,45 €, todo ello a expensas de lo que pueda resultar de la reclamación económico administrativa presentada ante el TEAR de Extremadura y pendiente de resolución a la fecha de confección de la presente acta.

- el importe de la diferencia entre las cuotas repercutidas y soportadas correctas, resultante de la comprobación realizada en el ámbito de la comprobación realizada por la Administración de Zafra, en cada uno de los períodos es la siguiente:

- o 1T de 2008: (-) 5.823,47 €.
- o 2T de 2008: 5.189,41 €.
- o 3T de 2008: 15.346,59 €
- o 4T de 2008: (-) 7.883,08 €.

Así, en el citado Acta **A02-...** se formula propuesta de liquidación provisional con una cuota total de 213.890,68 euros.

Contra dicha Acta, presenta el interesado escrito de alegaciones, en fecha 12 de julio de 2013, en el que expone su disconformidad con la propuesta de liquidación efectuada por la Inspección, manifestando, en esencia, lo siguiente:

- **Imposibilidad de dictar una nueva liquidación sobre el objeto y período comprobado al haberse producido un efecto preclusivo** provocado por el hecho de que la Administración había dictado previamente una liquidación provisional en el seno de un procedimiento de comprobación limitada que afectaba al mismo período y concepto, es decir, el Impuesto sobre el Valor Añadido referido a los periodos trimestrales del ejercicio 2008.

Como fundamento legal se alude al art. 140 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sosteniendo que en ningún momento se hace mención a nuevos hechos o circunstancias que permitan al órgano inspector actuar sobre el mismo período y concepto.

A mayor abundamiento, se indica que en el ejercicio 2007 también tuvieron lugar las mismas circunstancias, es decir, existía un procedimiento de comprobación limitada y a pesar de ello, la Inspección inició un procedimiento inspector que afectaba a los mismos períodos de liquidación –los incluidos en tal ejercicio- y al mismo tributo, el IVA.

Tales alegaciones son contestadas y desestimadas en el acuerdo de liquidación con número de referencia **A23-...**, el cual ratifica la propuesta contenida en el acta.

Contra dicho acuerdo se interpone a su vez **reclamación económico administrativa** el 3 de octubre de 2013, ante el Tribunal económico-administrativo regional de Extremadura, siendo signada esta reclamación con el **número 06/02087/2013**.

En relación a dicha reclamación, se presenta en fecha 23 de abril de 2014, escrito, solicitando la anulación del acuerdo impugnado, en el que se alega, en esencia, lo siguiente:

- **Prescripción del derecho de la Administración para practicar la liquidación, pues iniciado un procedimiento de comprobación limitada por el IVA 2008 el día 30 de julio de 2009, éste caducó**, ya que no tiene constancia y tampoco obra en el expediente facilitado por el Tribunal, de la existencia de una resolución expresa de dicho procedimiento, y por tanto, las actuaciones realizadas en el mismo no interrumpen el plazo de prescripción.

- **Subsidiariamente**, para el caso de que existiese notificación fehaciente, alega la **improcedencia de la liquidación formulada al existir una previa resolución expresa de un procedimiento de comprobación limitada por el mismo concepto y periodo**.

Quinto:

Las tres reclamaciones económico-administrativas mencionadas en el punto anterior, identificadas con los siguientes números: 06/01162/2011, 06/01661/2011 y 06/02087/2013, fueron acumuladas por el TEAR de Extremadura, al concurrir las circunstancias contempladas en el artículo 230.1 LGT.

Asimismo, y al amparo del artículo 55 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, el TEAR de Extremadura dictó acuerdo en el que se solicitaba a la Inspección completar el expediente. Recibida la contestación, así como la documentación que no obraba anteriormente en el expediente, se puso nuevamente de manifiesto.

En este sentido, el reclamante presentó un escrito, el 4 de julio de 2014, en el que manifestaba que la documentación incorporada era una fotocopia del acuse de recibo del servicio de Correos y solicitaba que se incorporase el original.

Una vez incorporada al expediente la fotocopia compulsada del acuse de recibo, se pone nuevamente de manifiesto el expediente, alegando el reclamante que como no se había incorporado el documento original, no se tuviera en cuenta la citada fotocopia como elemento de notificación de la resolución de la AEAT.

Sexto:

El TEAR de Extremadura desestima las citadas reclamaciones, confirmando los acuerdos impugnados, atendiendo, en síntesis, a los siguiente hechos y fundamentos de derecho:

- En primer lugar, en cuanto a la **reclamación 06/02087/2013**, en relación a la alegación de que no se tenga en cuenta para la resolución la fotocopia compulsada del acuse de recibo de la notificación de la resolución expresa del procedimiento pues no es un documento original, el TEAR de Extremadura manifiesta que dicha petición no puede ser atendida, puesto que dicho documento forma parte del expediente remitido por la Oficina Gestora y reúne los requisitos previstos en el apartado segundo de la Resolución de 21 de diciembre de 2005, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y Presidencia de la AEAT.

- En lo que se refiere a las **reclamaciones 06/01162/2011 y 06/02087/2013**, señala el TEAR de Extremadura que las alegaciones formuladas son esencialmente las mismas que se formularon ante la Inspección en los trámites de alegaciones concedidos al efecto, coincidiendo las contestaciones dadas a las mismas con el sentir del Tribunal, concluyendo por tanto con la Administración en la procedencia tanto de la regularización del ajuste negativo de las cuotas de IVA declaradas en el 1T/2007, como en lo relativo a la no caducidad del procedimiento de comprobación limitada del IVA 2008, y por último, en la posibilidad de instruir los procedimientos inspectores por el IVA 2007 y 2008, a pesar de existir resoluciones expresas de los procedimientos de comprobación limitada por los mismos conceptos y períodos.

- Finalmente, en cuanto a la **reclamación 06/01661/2011**, subraya el TEAR de Extremadura que para que proceda la imposición de sanción en el ámbito tributario, debe concurrir tanto un elemento objetivo, que exige la

tipificación de las acciones u omisiones que constituyen infracciones tributarias, como un elemento subjetivo, según el cual debe existir algún grado de culpabilidad en la comisión de las infracciones administrativas.

En el presente caso, considera que resulta patente del expediente administrativo el incumplimiento de la norma, al poder incardinarse las conductas realizadas en los supuestos recogidos en los artículos 191 y 195 de la LGT, ya que se han incluido en la declaración del 1T/2007 una base imponible y una cuota de IVA devengada negativa incorrectas, declarando con ello una cuota a compensar para períodos posteriores superior en 216.364,48 euros a la comprobada por la Inspección y, a su vez, en el 2T/2007 se declaró una cuota a compensar de 210.317,14 euros cuando el resultado de las actuaciones inspectoras arroja una cantidad a ingresar de 6.047,34 euros.

Asimismo, el TEAR de Extremadura concluye que la conducta fue, al menos, negligente, pues estando en condiciones de dar a conocer a la Hacienda Pública la auténtica situación fiscal y económica, se oculta y se utiliza como vehículo para dicha conducta culpable, o al menos negligente, la inclusión en la declaración de dichas cuotas a compensar para períodos posteriores, superiores a las debidas, lo que resulta imputable al recurrente, siendo únicamente a él achacables las causas por las que incumplió la normativa tributaria en aspectos cuya aplicación no suscitaban dudas.

Séptimo:

La resolución del TEAR de Extremadura dictada el 30 de septiembre de 2014, se notificó al obligado tributario el 22 de noviembre de 2014.

Contra la misma, se interpone el presente recurso de alzada ordinario, mediante escrito presentado el 19 de diciembre de 2014, en el que se dan por reproducidas las alegaciones formuladas en instancias anteriores, añadiendo lo siguiente:

- Respecto a la existencia de una previa resolución expresa por procedimiento de comprobación limitada, se hace referencia a la resolución de 20 de diciembre de 2007 (RG 3980/2006) de este TEAC y a la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 30 de octubre de 2014 en Recurso de Casación para Unificación de doctrina número 2567/2013.

- Reitera que la regularización, en la que se elimina el ajuste por una operación de retrocesión, supone una doble tributación, ya que la cuota exigida por la Inspección fue consignada e ingresada por **R SA** en su autoliquidación de IVA del 1T de 2007.

- En cuanto al expediente sancionador es la Administración la que debe probar la culpa. La afirmación recogida en el fundamento de derecho cuarto, séptimo párrafo, del fallo del TEAR de Extremadura, es cuando menos desafortunada y rigurosamente falsa pues parece como si de las actuaciones, la Administración desconociese las liquidaciones y se ocultase algún hecho concreto. A mayor abundamiento, la Inspección considera probada contable y documentalmente la operación de retrocesión correspondiente al año 2007, pero entiende que el ajuste en el IVA no debió producirse en el momento en que se efectuó por **X S.L.** Por tanto, esta discrepancia jurídico-contable nunca puede dar lugar a la imposición de una sanción

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Este Tribunal Económico Administrativo Central 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.

La cuestión planteada ante este Tribunal Económico Administrativo Central consiste en determinar si la resolución del TEAR de Extremadura es ajustada a derecho.

Segundo:

En primer lugar se ha de poner de manifiesto que el recurrente en su escrito de interposición del presente recurso de alzada reitera lo ya sostenido en su día ante el TEAR de Extremadura, con las únicas salvedades mencionadas en el antecedente SÉPTIMO.

A la mera reproducción, en la segunda instancia administrativa, de las alegaciones planteadas en primera instancia, se ha referido en numerosas ocasiones este Tribunal Central, señalando en su resolución de 28 de septiembre 2008 (R.G.:8264/2008), lo siguiente :

"Ciertamente es que el artículo 237 de la Ley 58/2003, General Tributaria, atribuye a los Tribunales Económico-Administrativos la competencia para examinar "todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente", pero, de igual manera, la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, atribuye esa misma competencia a los tribunales de justicia que enjuician el recurso de apelación, y ello no ha sido obstáculo para que el Tribunal Supremo haya fijado una clara jurisprudencia en la que se condenan comportamientos como los ahora examinados (en los que la actora se limitaba a reiterar, a reproducir, a copiar en el recurso de apelación las previas argumentaciones de la demanda, sin someter a examen o crítica alguna la sentencia de instancia), imponiendo pronunciamientos desestimatorios sin necesidad de entrar en nuevas argumentaciones o consideraciones jurídicas respecto del asunto ya tratado por el Tribunal de instancia. Como se dice en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11 de marzo de 1999 (Recurso de Apelación Núm. 11433/1991):

"Los recursos de apelación deben contener una argumentación dirigida a combatir los razonamientos jurídicos en los que se basa la sentencia de instancia. No es admisible, en esta fase del proceso, plantear, sin más, el debate sobre los mismos términos en que lo fue en primera instancia, como si en ella no hubiera recaído sentencia, pues con ello se desnaturaliza la función del recurso. Tal doctrina jurisprudencial viene siendo reiterada de modo constante por esta Sala que, entre otras muchas, afirmó en la Sentencia de 4 de mayo de 1998: «Las alegaciones formuladas en el escrito correspondiente por la parte actora al evacuar el trámite previsto en el anterior art. 100 LJCA, son una mera reproducción de las efectuadas en primera instancia, y aun cuando el recurso de apelación transmite al Tribunal "ad quem" la plenitud de competencia para revisar y decidir todas las cuestiones planteadas en primera instancia, en la fase de apelación se exige un examen crítico de la sentencia, para llegar a demostrar o bien la errónea aplicación de una norma, la incongruencia, la indebida o defectuosa apreciación de la prueba o cualesquiera otras razones que se invoquen para obtener la revocación de la sentencia apelada, sin que sea suficiente como acontece en el presente caso la mera reproducción del escrito de demanda, lo que podría justificar que resultara suficiente reproducir los argumentos del Tribunal de primera instancia si se entienden que se adecuan a una correcta aplicación del ordenamiento jurídico (en este sentido, las Sentencias de esta Sala de 10 de febrero, 25 de abril, 6 de junio y 31 de octubre de 1997 y 12 de enero, 20 de febrero y 17 de abril de 1998)»".

Examinada la resolución dictada por el TEAR de Extremadura, se aprecia que la misma se encuentra ajustada a derecho.

Tercero.

En primer lugar, en lo que respecta **la existencia de previa resolución expresa por procedimiento de comprobación limitada por el mismo concepto y período (IVA 2007 e IVA 2008)**, ha de señalarse que la comprobación limitada, regulada en los artículos 136 a 140 de la Ley General Tributaria, y tal y como señala el Tribunal Supremo, tiene como objetivo comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria (artículo 136.1 LGT), mediante:

(i) el examen de los datos que hayan sido consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones o en los justificantes presentados o que se requieran al efecto, o que estén en poder de la Administración tributaria y pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos de la misma no declarados o distintos de los declarados;

(ii) el examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial (excepto la contabilidad mercantil), así como de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos; y

(iii) requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentran obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes (artículo 136.2 LGT).

Iniciado y tramitado el procedimiento de comprobación limitada, puede concluir por resolución expresa, caducidad o el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada (artículo 139.1 LGT).

Si termina por resolución expresa, ésta debe contener, al menos, (i) la obligación tributaria o los elementos de la misma y el ámbito temporal objeto de comprobación; (ii) la especificación de las concretas actuaciones realizadas; (iii) la relación de hechos y fundamentos de derecho que la motiven, y la liquidación provisional o, en su caso, la manifestación de que no procede realizar regularización alguna como consecuencia de la comprobación (artículo 139.2 LGT).

A la vista de lo expuesto alcanza todo su sentido la prohibición contenida en el artículo 140.1 LGT, a tenor del cual:

“Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.”

Este concepto de "actuaciones distintas", como establece el Tribunal Supremo, sólo puede ser integrado atendiendo a la propia disciplina del procedimiento de comprobación limitada, en el que se trata de comprobar hechos y elementos de la obligación tributaria mediante el examen de los datos proporcionados por los obligados tributarios y de los que se encuentran en poder de la Administración. Es decir, el objeto son "los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria" y el medio es el "examen de los datos" consignados por los obligados o a disposición de la Administración, recogiendo los resultados de la comprobación en una resolución en la que, necesariamente, se deberá delimitar la obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación.

En este sentido, tal y como señala el acuerdo **A23-...** en relación al procedimiento de comprobación limitada relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido períodos 1T a 4T de 2007, *“los elementos de la obligación tributaria y el ámbito temporal sobre los que se llevó a cabo la comprobación se fijaron previamente en el requerimiento que inició el mismo, de acuerdo con el cual, el alcance se halló referido a:*

“Contrastar que los datos que figuran en los Libros Registro del Impuesto sobre el Valor Añadido han sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones y en la declaración resumen anual, así como comprobar lo requisitos formales de las facturas o documentos sustitutivos que sean solicitados a la vista de dichos Libros”

De forma coherente con esta delimitación del alcance, la documentación que se requirió y aportó al procedimiento se limitó a las facturas y los libros-registros exigidos por la normativa fiscal en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Quedando así definidos los términos del procedimiento de gestión, la liquidación provisional practicada en aquel en nada puede perjudicar al presente procedimiento inspector, cuando evidentemente el alcance general de éste rebasa con creces el fijado por la comprobación inicial.

No obstante, es preciso destacar que aun cuando el objeto de una comprobación y otra fueran coincidentes, la norma admite una regularización posterior resultante de un procedimiento inspector una vez descubiertos nuevos hechos resultado de actuaciones distintas. No podría ser de otro modo puesto que las competencias que la Administración Tributaria ejercita en el procedimiento de gestión tributaria se hallan cercenadas por la propia naturaleza de la comprobación limitada, en tanto que en el procedimiento inspector, se pueden desplegar con toda

amplitud las potestades de investigación y comprobación que ostentan los órganos inspectores como puede ser el análisis de los datos contables o los movimientos financieros.

Todo esto explica el porqué la liquidación que se practica en un procedimiento de comprobación limitada reviste, en todo caso, la naturaleza de liquidación provisional, no dotada de vocación de permanencia y supeditada a la posibilidad de que se dicte una liquidación definitiva en el marco de un procedimiento inspector en la que aquélla quede subsumida.”

Efectivamente, y tal y como señala el Tribunal Supremo en su Sentencia de 22 de septiembre de 2014 (rec. 4336/2012), no opera el efecto preclusivo del citado artículo 140.1 LGT en la medida en que concurre el “descubrimiento de nuevos hechos”.

Así, en el presente caso, no sólo el objeto comprobado no es el mismo, pues el procedimiento de comprobación limitada se limitó a contrastar los datos de los Libros Registro y los datos de las autoliquidaciones presentadas así como comprobar la corrección formal de las facturas, mientras que el procedimiento inspector tuvo un alcance general para todo el IVA 2006 y 2007, sino que además, en el procedimiento inspector se han examinado nuevos documentos y pruebas, los cuales no habrían podido examinarse en el procedimiento de comprobación limitada debido, entre otros motivos, a su restringido alcance, y que han permitido establecer unos hechos sobre la base de los cuales se llega a una conclusión distinta, como es que en 2007, el ajuste negativo en el IVA devengado realizado por el obligado tributario en virtud de la retrocesión de la operación realizada con la entidad **R S.A.** en 2004, no está correctamente realizado pues debe practicarse la correspondiente rectificación cuando sea conocido el importe definitivo de la operación.

Por su parte, el Acuerdo **A23-...** por el que se regulariza el IVA 2008, establece en este sentido que *“En el caso presente el alcance de la comprobación realizada por la Administración de Zafra estaba circunscrito a la “contrastación de que los datos que figuran en los Libros Registro de Factura de IVA han sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones y en la declaración resumen anual, así como comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutos que sean solicitados a la vista de dicho Libro”. Con este alcance es claro que en el ámbito del procedimiento de comprobación limitada iniciado por la Administración de Zafra se analiza la correcta transcripción de los Libros Registros a la autoliquidaciones Trimestrales, sin que en esta comprobación se pudiera haber comprobado la deducibilidad de las cuotas pendientes de compensación provenientes de ejercicios anteriores. De este hecho se deducen dos consecuencias:*

- Por una parte que en el actual procedimiento de inspección con un alcance también parcial de “Comprobar la compensación de cuotas del periodo anterior”, no se puede producir ningún efecto preclusivo, salvo en lo relativo a la correcta traslación del contenido de los Libros Registros a las Autoliquidaciones.

- La posibilidad de reducir el importe de las cuotas a compensar de periodos anteriores en el 1T de 2008, al no existir efectos preclusivos sobre este hecho.”

Al igual que en el caso anterior referido al IVA 2007, no sólo el objeto comprobado no es el mismo en el procedimiento de comprobación limitada y el procedimiento inspector posterior, como indican las propias manifestaciones arriba reproducidas, sino que además, en el procedimiento inspector se han examinado nuevos documentos y pruebas que han permitido establecer unos hechos sobre la base de los cuales se llega a una conclusión distinta, como es que en el procedimiento inspector seguido frente al ejercicio 2007 se modifican las cuotas a compensar pendientes para períodos posteriores y el contribuyente no procedió, por propia voluntad, a efectuar tal regularización de los períodos incluidos en 2008.

Tanto la resolución del TEAC como la sentencia del Tribunal Supremo que cita la reclamante confirman las anteriores conclusiones y la procedencia, en el caso que nos ocupa, de las nuevas liquidaciones dictadas por la Inspección.

Cuarto.

En segundo lugar, en relación a la alegación relativa a la doble tributación en caso de no aceptar el ajuste efectuado en IVA 2007 por el obligado tributario pues *“ese importe fue consignado e ingresado por R S.A. en su autoliquidación del primer periodo del ejercicio 2007 el Impuesto sobre el Valor Añadido”*, señala el acuerdo **A23-...**

:

“Una vez que se produjo la llamada “retrocesión de la operación”, el obligado tributario rectificó la cuota impositiva repercutida, y consecuentemente, el destinatario de la operación, R, rectificó la cuota deducida, es por ello que en la copia de la autoliquidación aportada, figura una cuota de IVA soportado con signo negativo.

Es cierto que si la Administración estima que esta rectificación era improcedente y corrige la autoliquidación del obligado tributario en la que aquel rectifica su repercusión, se está al mismo tiempo sosteniendo que la autoliquidación practicada por R es incorrecta y, por tanto, no debió corregir las deducciones efectuadas. Pero esto no significa que se provoque ningún supuesto de doble imposición, puesto que no es otra cosa que el mecanismo lógico del tributo basado en la repercusión/deducción como garante de la neutralidad del IVA. Todo ello sin perjuicio de que R inste la rectificación de sus autoliquidaciones.”

Acerca de esta cuestión, ha de aclararse en primer lugar, que el devengo de la operación se produjo en 2004 (según el artículo 75.Uno.2º LIVA), estableciéndose el importe de la base imponible conforme a criterios fundados[1], si bien, por circunstancias posteriores, podría ser necesaria la modificación de la base imponible. En efecto, según consta en el expediente, la entidad Z transfirió a R en 2004 unos derechos de opción de compra sobre unos terrenos, la cual procedió a ejercerlos y a transmitir los terrenos adquiridos a una tercera entidad. En 2007 no procedía rectificar la cuota repercutida porque su importe se había determinado correctamente y no se produjo ninguna de las causas de modificación de la base imponible previstas en el artículo 80 de la Ley. La operación por la que se vendieron a R los derechos de opción de compra no fue rescindida en 2007, a pesar de que se devolvieran los importes pagados, sino que al cuestionarse que la contraprestación de la operación hubiera sido establecida exclusivamente por el Presidente de la entidad, se concluyó que debía ser el Consejo de Administración de R el que aprobara el importe definitivo, posponiéndose el pago hasta ese momento. Por ello, considera la Inspección y asimismo este Tribunal, que la entidad no debió rectificar en 2007 la cuota de IVA repercutida en 2004, sino modificar la base imponible del impuesto, fijada provisionalmente conforme a criterios fundados, en el momento en que el importe de la contraprestación fuera conocido definitivamente, de acuerdo con lo establecido en el artículo 80.Seis de la LIVA. Ello conlleva la no admisión del ajuste efectuado por el obligado tributario.

Quinto.

La entidad se opone a la regularización efectuada porque considera, en esencia, que supone una doble tributación, ya que la cuota exigida por la Inspección había sido consignada e ingresada por R SA en su autoliquidación de IVA del 1T de 2007. Según consta en el expediente, efectivamente X S.L. devolvió a R S.A. la cantidad correspondiente a la cuota repercutida, procediendo R S.A. a disminuir la cuantía del IVA soportado y a ingresar el importe correspondiente en el Tesoro Público.

Considera este Tribunal que lo alegado no puede justificar que no se regularice la rectificación de la cuota repercutida efectuada por la entidad X en 2007, puesto que, como se ha visto, no procedía realizar dicha rectificación. La neutralidad del impuesto ha de mantenerse por los cauces legales. Así, el artículo 89.Uno de la ley del impuesto dispone:

“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 otro lado, el artículo 89.Tres 2º de la Ley del IVA, en su redacción vigente en el momento de los hechos, señala:

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

(...)

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

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, cuyo punto 2º quedó en el siguiente tenor:

“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”.

En relación con la posibilidad de rectificar la cuota repercutida tras las actuaciones de la inspección, son dos las cuestiones que han de aclararse en el presente supuesto. La primera de ellas, a la que se refiere explícitamente la interesada en sus alegaciones, es determinar si ha transcurrido o no el plazo para que el sujeto pasivo del IVA pueda realizar la rectificación de la repercusión y, asimismo, la adquirente pueda proceder a la deducción de dicha cuota. Este Tribunal considera que no ha transcurrido dicho plazo, pues si bien la Ley dispone que no hayan 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”*, se entiende que el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación interrumpe el cómputo de este plazo, por lo que, si a la finalización del citado procedimiento, la Administración tributaria constata la existencia de cuotas por repercutir distintas de las repercutidas, el sujeto pasivo podría, en su caso, proceder a su rectificación. Y en el supuesto de ser objeto de controversia la regularización, el cese del citado efecto interruptivo se produciría cuando la resolución o sentencia que ponga fin al procedimiento fuera firme. Asimismo, se considera que esa interrupción de la prescripción del plazo para rectificar la repercusión por parte del sujeto pasivo, afecta también al derecho a rectificar el IVA soportado por el destinatario de la operación. De modo similar se ha pronunciado este TEAC en resolución de 13 de septiembre de 2006 (R.G.: 3180/04).

Lo expuesto es aplicable al presente supuesto en el que la Administración tributaria no admite el ajuste por el que la entidad minoró la cuota repercutida, lo que tiene un efecto similar al descubrimiento y regularización de cuotas devengadas y no repercutidas.

Conviene asimismo citar la reciente Sentencia del TJUE de 12 de abril de 2018, dictada en el asunto C-8/17, en la que planteada la siguiente cuestión prejudicial:

(...)

¿Se oponen la Directiva [del IVA], en particular sus artículos 63, 167, 168, 178, 179, 180, 182 y 219, y el principio de neutralidad fiscal a una normativa nacional de la que resulta que, en una situación en la que el cedente de los bienes, sujeto pasivo del IVA, fue sometido a una inspección tributaria de la cual resultó que el tipo de IVA que aplicó en su momento era inferior al que debía aplicar, pagó al Estado el gravamen adicional y pretende obtener el correspondiente pago del adquirente, también sujeto pasivo del IVA, el plazo para que el adquirente pueda proceder a la deducción de dicho gravamen adicional se computa a partir de la expedición de las facturas iniciales y no a partir de la emisión o de la recepción de los documentos rectificativos?

(...)

A lo que el Tribunal responde:

(...) Por consiguiente, es preciso responder a la primera cuestión que los artículos 63, 167, 168, 178 a 180, 182 y 219 de la Directiva del IVA y el principio de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro en virtud de la cual, en circunstancias como las del litigio principal en las que, a raíz de una liquidación complementaria, se ha pagado al Estado un IVA adicional que ha sido objeto de documentos rectificativos de las facturas iniciales varios años después de la entrega de los bienes, se deniega el

derecho a la deducción del IVA porque el plazo previsto por la citada normativa para el ejercicio de ese derecho se computa a partir de la fecha de emisión de esas facturas iniciales y ha expirado.

En consecuencia con lo expuesto, ha de concluirse que el inicio de las actuaciones de comprobación interrumpió el plazo para la rectificación, cesando este efecto interruptivo cuando la resolución o sentencia que ponga fin al procedimiento sea firme. Por lo que no cabría rechazar la rectificación por transcurso del plazo legal.

Sexto.

En segundo lugar, debe hacerse referencia al hecho de que la entidad X fue sancionada por la conducta consistente en la indebida rectificación de la cuota repercutida, mediante acuerdo de fecha 14/04/2011, al apreciarse negligencia en su conducta, y que la modificación del artículo 89.Tres antes señalada no entró en vigor hasta el 1 de enero de 2014. Esto es, la citada modificación, en cuya virtud se suprime la vinculación entre el derecho a la deducción y la circunstancia de no haber sido sancionado previamente, no podría, en principio, ser aplicada en el presente caso.

No obstante lo anterior, ha de tenerse en cuenta que dicha 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.

La Exposición de Motivos de la Ley 22/2013 de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado, señala, en cuanto a las razones por las que se produce la modificación legislativa: *"En el Impuesto sobre el Valor Añadido las modificaciones que se introducen obedecen a una doble finalidad; de una parte, a la adecuación de la Ley del Impuesto a la Directiva comunitaria, en determinados supuestos que han sido objeto de observación por la Comisión Europea o derivan de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea; de otra parte, en el caso de la modificación de la disposición adicional sexta de dicha Ley, a una corrección técnica, en cuanto a los aspectos procedimentales y de gestión del impuesto que regula".*

Pues bien, la Audiencia Nacional se ha pronunciado en Sentencia de 17 de septiembre de 2014 (nº recurso 826/2009) admitiendo la aplicación de la nueva redacción a una situación previa a su entrada en vigor, al considerar que la modificación realizada busca adaptar la legislación interna a la jurisprudencia comunitaria *"suprimiendo el obstáculo, específico de la legislación española, que impedía la realización de la deducción"*. Concluye en la misma que:

"La rotundidad con la que se expresó el TJUE en las Sentencias mencionadas en el FJ anterior respecto de los únicos supuestos en los que puede denegarse la deducción, la intervención de la Comisión Europea respecto de la regulación española sobre esta materia y el expreso reconocimiento del legislador sobre la necesidad de adaptar el texto a la normativa de la Unión, son los presupuestos en los que asentamos nuestro pronunciamiento."

Este Tribunal comparte el criterio expuesto, y considera que la modificación del artículo 89.Tres.2º de la ley 37/1992, efectuada por la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, tiene eficacia retroactiva al ser la redacción anterior contraria al Derecho comunitario.

En el caso concreto que nos ocupa, como se expone en el fundamento de derecho siguiente de la presente resolución, si bien se confirma la procedencia de la sanción impuesta por considerarse que la conducta fue negligente, no se aprecia que concurren las circunstancias previstas en el artículo 89.Tres.2º, esto es, que la entidad participara en un fraude, o que sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formara parte de un fraude. Como este Tribunal ha señalado ya en la resolución de 22/02/2018 (RG: 00/03028/2014), *"no puede 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)”.

Sexto.

Finalmente, alega la reclamante falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador.

La existencia de la infracción tributaria viene determinada por la concurrencia de dos elementos esenciales: el elemento objetivo, la tipicidad, y el elemento subjetivo, la culpabilidad. En cuanto a la tipicidad, nada objeta la reclamante, por lo que al no apreciar error al respecto, este Tribunal confirma la concurrencia del elemento objetivo de las infracciones, así como su calificación.

En cuanto al análisis de la culpabilidad, debe realizarse en el procedimiento administrativo sancionador a través de la motivación, que permite, en su caso, concluir que la conducta del obligado tributario es culpable. Las alegaciones de la reclamante se centran precisamente en una inadecuada motivación e inexistencia de análisis del elemento subjetivo.

En virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, aquélla debe reflejar todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador, ya que tal proceder impide el control jurisdiccional sobre el modo en que la Administración ha hecho uso de su potestad, al desconocer las razones o valoraciones que ha tenido en cuenta para imponer una determinada sanción.

A este respecto, el artículo 211.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone:

“La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta ley”.

Por su parte dispone el artículo 24.1 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, aprobado por Real Decreto 2063/2004, por lo que aquí interesa, que *“El órgano competente dictará resolución motivada, a la vista de la propuesta formulada en la instrucción del procedimiento y de los documentos, pruebas y alegaciones que obren en el expediente.”*

Debe examinarse, por tanto, si el acuerdo sancionador contiene todos los elementos que exigen los preceptos citados, esto es, si la fundamentación jurídica del mismo es suficiente, acreditando de esta manera la culpabilidad del sujeto infractor.

Respecto a la culpabilidad debe señalarse que la Ley General Tributaria de 1963, en la redacción que le otorga la Ley 25/1995, y posteriormente la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, constituyeron avances en el proceso de asimilación del régimen sancionador administrativo al régimen penal, siguiendo las pautas marcadas por el Tribunal Constitucional en sus sentencias, entre otras, 55/1982, de 26 de julio, y 76/1990, de 26 de abril. El elemento de la culpabilidad y su requisito básico, que es la imputabilidad, entendida como la capacidad de actuar culpablemente, están presentes en nuestro ordenamiento jurídico fiscal, como lo prueba la afirmación contenida en el artículo 77.1 de la Ley General Tributaria de 1963, a cuyo tenor las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia, porque, en palabras del Tribunal Constitucional, “ello significa con toda evidencia, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave; y de otro, que más allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados”.

En términos análogos se pronuncia la actual Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, en sus artículos 178 y 179.

De todo lo expuesto se desprende que la culpabilidad y la tipicidad se configuran como los elementos fundamentales de toda infracción administrativa y también, por consiguiente, de toda infracción tributaria; y que el elemento subjetivo está presente cuando la Ley fiscal sanciona las infracciones tributarias cometidas por simple negligencia.

Conviene, por tanto, profundizar en el concepto de negligencia. Su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. Ese bien jurídico,

en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública y, a través de ellos, el progreso social y económico del país, intereses que se concretan en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos conforme establece el artículo 31 de la Constitución. En ese sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo, en Sentencias, entre otras, de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio y 16 de noviembre de 1998 y 17 de mayo de 1999, en las cuales se hace referencia a la Circular de la Dirección General de Inspección Tributaria de 29 de febrero de 1988 que, a su vez, se hace eco de la tendencia jurisprudencial de “vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, especialmente cuando la ley haya establecido la obligación, a cargo de los particulares, de practicar operaciones de liquidación tributaria”.

La negligencia, por otra parte, como han indicado las sentencias del Tribunal Supremo anteriormente señaladas, no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma.

Como resumen de lo expuesto, se reitera una vez más el criterio de este Tribunal Económico-Administrativo Central, recogiendo la doctrina expuesta del Tribunal Constitucional y la del Tribunal Supremo, en la materia, en el sentido de que no puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva o presunta, sino que la intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia. En este aspecto se ha expuesto que sólo el error invencible supone una ausencia de culpabilidad, mientras que el vencible excluye el dolo pero no la culpa, debiendo el invencible alegarse y probarse por quien lo padezca, y teniendo en cuenta las circunstancias del infractor.

Es importante traer a colación la más reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, de especial trascendencia respecto del asunto que estamos tratando: Sentencias de 22 de octubre de 2009 (recurso de casación número 2422/2003) y 1 de febrero de 2010 (recurso de casación número 6906/2004), de las que ya se ha hecho eco este Tribunal en resoluciones anteriores (RG 3232/08, de 22 de junio de 2010; RG 7130/08, de 21 de septiembre de 2010). En las indicadas sentencias, el Tribunal Supremo señala que la Administración debe desarrollar una actividad probatoria, no solo de los hechos que motivan la regularización, sino de la existencia de culpabilidad en la comisión de los mismos. La ausencia o insuficiencia de esta última actividad probatoria desemboca en una falta de motivación de la culpabilidad que vicia el acuerdo sancionador, en cuyo caso debe ser anulado. Mantiene el Tribunal Supremo que la mera constatación de la falta de ingreso no permite fundar la imposición de sanciones tributarias, dado que éstas no pueden ser el resultado de cualquier incumplimiento, y la no concurrencia de alguno de los supuestos de exoneración de responsabilidad, no es suficiente para fundamentar la sanción porque el principio de presunción de inocencia no permite justificar la existencia de culpabilidad por exclusión.

El Tribunal Supremo ha seguido matizando y detallando esta doctrina en pronunciamientos posteriores, interesando destacar la sentencia de 12 de julio de 2010, recaída en el recurso 480/2007, que trata la cuestión relativa a la motivación de la existencia de culpabilidad así como la posibilidad prevista por la ley de sancionar cuando se aprecie culpabilidad en grado de simple negligencia.

A la vista del acuerdo sancionador contra el que se recurre, este Tribunal no aprecia la falta de motivación invocada y ello porque el acuerdo sancionador describe tanto los hechos sancionados con cita expresa de la norma que se considera infringida, como las razones concretas por las que se aprecia la responsabilidad del contribuyente. En este sentido, aunque la interesada indica en sus alegaciones que todo acuerdo sancionador necesita una motivación individualizada, no siendo suficiente que se motive mediante un texto fijo y predeterminado, lo cierto es que el acuerdo sancionador contra el que se reclama, sí se motiva individualizadamente la culpabilidad. Así, se comprueba que en el mismo se tienen en cuenta las circunstancias concurrentes en el caso concreto, las cuales son expuestas para poder valorar adecuadamente la existencia de culpabilidad en la conducta de la interesada, concluyéndose que la entidad era consciente en todo momento de que el servicio se había prestado y que únicamente se encontraba aplazada la determinación de su retribución, sin que existieran dudas razonables respecto al devengo del impuesto y la obligación de ingreso en la Hacienda Pública. En consecuencia, ha de desestimarse lo alegado a este respecto.

Por todo lo expuesto:

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

ACUERDA:

desestimarlo y confirmar la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Extremadura y los acuerdos impugnados.

[1] Como se ha expuesto en los antecedentes de hecho: *en el propio Acta del Consejo de R, S.A., el Presidente de dicho Consejo (el Sr. Jx...) informó que consideraba que dicho importe "es perfectamente acorde con las retribuciones que en el mercado se están efectuando por operaciones de este tipo".*

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