

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ073098

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 28 de marzo de 2019

Sala 2.^a

R.G. 5930/2015

SUMARIO:

IVA. Regímenes especiales. Bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. Aplicabilidad del régimen. Requisitos generales. *Relevancia del contenido de las facturas en la determinación de la efectiva tributación de las operaciones en el Estado de origen y de su conocimiento por parte del contribuyente.* De acuerdo con la información disponible, durante los periodos objeto de comprobación, que no se encuentran prescritos, la entidad XY, efectuó adquisiciones intracomunitarias de bienes, consistentes en cuadros, a diferentes entidades situadas en otros países de la Unión Europea, como Gran Bretaña y Alemania, facilitando a dichas entidades su número de operador intracomunitario, por lo que, a juicio de la Administración, las operaciones se declararon exentas en los países de origen y, no consta que la entidad XY hubiese efectuado la autoliquidación no periódica del IVA que corresponde según lo establecido en el art. 164 de la Ley 37/1992 (Ley IVA). Dicho esto, la entidad XY alega que las entidades transmitentes aplicaron el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, a las operaciones referidas. Pues bien, en estas circunstancias, ha de constatarse lo siguiente:

- No están sujetas al Impuesto las adquisiciones intracomunitarias que tengan por objeto bienes a cuya entrega se le haya aplicado, en el Estado de origen, el régimen especial de los bienes usados, tal y como establece el art. 13 de la Ley 37/1992 (Ley IVA). Por el contrario, no habiendo sido de aplicación el citado régimen especial, opera la sujeción de las meritadas adquisiciones intracomunitarias de bienes con normalidad.
- En la determinación de la efectiva tributación de las operaciones en el Estado de origen y de su conocimiento por parte del contribuyente, y a falta de otros elementos de juicio, es relevante el contenido de las facturas en las que se documenten las mismas. De este modo, resultando confusa la información correspondiente, la normativa europea se opone a la denegación de la aplicación del régimen especial, aserto que no puede sino conducir a la conclusión de que, cuanto de los referidos documentos mercantiles, las facturas, se infiera claramente el régimen aplicado en el Estado de origen de los bienes, debe admitir el contribuyente su conocimiento al respecto.
- Adicionalmente, debe señalarse la improcedencia de la aplicación del régimen de no sujeción que contempla el art. 14 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), reservado a entidades con personalidad jurídica que operen al margen de las actividades empresariales o profesionales, y no es este el caso. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 136, 139 y 150.
Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 13, 14, 120, 135, 138 y 164.
RD 1041/2003 (Censos Tributarios), art. 1.
RD 1065/2007 (RGAT), art. 3.

Tribunal Económico-Administrativo Central
SALA SEGUNDA
FECHA: 28 de marzo de 2019

RECURSO: 00-05930-2015
CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA
NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA

RECURRENTE: **XY** - NIF ...
REPRESENTANTE: **Ax...**- NIF ...
DOMICILIO: ...- LLEIDA (LLEIDA)

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 4 de agosto de 2015, tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto por la entidad **XY** (NIF: ...), el 11 de junio de 2015, contra la resolución del Tribunal económico-administrativo Regional (TEAR) de Cataluña, de fecha 22 de enero de 2015, de las reclamaciones económico-administrativas registradas con nº 25/01052/2011, 25/01053/2011, 25/01054/2011, 25/01055/2011, 25/01056/2011, 25/01057/2011, 25/01058/2011, 25/01059/2011, 25/00024/2012, 25/00025/2012, 25/00026/2012, 25/00027/2012, 25/00028/2012, 25/00029/2012, 25/00030/2012 y 25/00031/2012, que se resolvieron de forma acumulada.

Las referidas reclamaciones habían sido interpuestas frente a los acuerdos de liquidación provisional y de imposición de sanción, concepto Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA en adelante), periodos 4T2004, 4T2005, 1T2006, 4T2006, 1T2007, 2T2007, 3T2007 y 1T2008, dictados por la Dependencia de Gestión tributaria de la Delegación de Lérida de la Agencia Estatal de Administración tributaria (AEAT).

Segundo.

Con fecha 28 de julio de 2010, fue notificado a la entidad interesada el acuerdo de ejecución de la resolución de las reclamaciones económico-administrativas nº 25/00418/2009, 25/00419/2009, 25/00420/2009, 25/00421/2009, 25/00422/2009, 25/00423/2009, 25/00424/2009, 25/00425/2009, 25/00800/2009, 25/00801/2009, 25/00802/2009, 25/00803/2009, 25/00804/2009, 25/00805/2009, 25/00806/2009 y 25/00807/2009 acumuladas, dictada con fecha 18 de diciembre de 2009 y que estimaba las mismas por caducidad, con el siguiente contenido: "De conformidad con lo dispuesto en el artículo 66 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RO 520/2005, de 13 de Mayo, BOE de 27 de Mayo) se procede a la ejecución de la resolución del Tribunal Económico - Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) de fecha 18 de diciembre de 2009, dictada en la reclamación interpuesta por el concepto tributario de referencia.

En la resolución el TEARC acuerda:

Estimar las presentes reclamaciones, anulando los acuerdos en ellas impugnados.

En ejecución de la misma procede:

- Anular la liquidación provisional con clave A2 **Nº1** (1T/2005), por importe de 1.120,60euros (no consta ingresada).
- Anular la liquidación provisional con clave A2 **Nº2** (4T/2004), por importe de 7.941,83euros (no consta ingresada).
- Anular la liquidación provisional con clave A2 **Nº3** (4T/2005), por importe de 192.094,51euros (no consta ingresada).
- Anular la liquidación provisional con clave A2 **Nº4** (1T/2006), por importe de 118.253, 60euros (no consta ingresada).
- Anular la liquidación provisional con clave A2 **Nº5** (4T/2006), por importe de 81.850,67euros (no consta ingresada).
- Anular la liquidación provisional con clave A2 **Nº6** (1T/2007), por importe de 40.344, 85euros (no consta ingresada).

- Anular la liquidación provisional con clave A2 **Nº7** (2T/2007), por importe de 85.147,53euros (no consta ingresada).
- Anular la liquidación provisional con clave A2 **Nº8** (3T/2007), por importe de 153.382,70euros (no consta ingresada).
- Anular la sanción con clave A2 **Nº9** (4T/2004), por importe de 3.200,00euros (no consta ingresada).
- Anular la sanción con clave A2 **Nº10** (4T/2005), por importe de 80.650,24euros (no consta ingresada).
- Anular la sanción con clave A2 **Nº11** (1 T/2006), por importe de 50.103,68euros (no consta ingresada).
- Anular la sanción con clave A2 **Nº12** (4T/2006), por importe de 35.904,16euros (no consta ingresada).
- Anular la sanción con clave A2 **Nº13** (1 T/2007), por importe de 17.910,00euros (no consta ingresada).
- Anular la sanción con clave A2 **Nº14** (2T/2007), por importe de 38.329,20euros (no consta ingresada).
- Anular la sanción con clave A2 **Nº15** (3T/2007), por importe de 70.038,64euros (no consta ingresada).
- Anular la sanción con clave A2 **Nº16** (1 T/2005), por importe de 528,00euros (no consta ingresada).

Tercero.

Con posterioridad, se iniciaron nuevos procedimientos de comprobación limitada respecto de los períodos impositivos descritos en el antecedente de hecho primero, notificándose con fecha 31 de marzo de 2011 las propuestas de liquidación correspondientes.

Tras la puesta de manifiesto del expediente al obligado tributario y la presentación de alegaciones por éste, con fecha 7 de septiembre de 2011 fueron notificadas las liquidaciones provisionales que incorporaban el siguiente contenido:

"Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente y de la información existente en las bases de datos de la Administración Tributaria, se ha procedido a la comprobación del concepto tributario arriba indicado, habiéndose detectado que:

Durante el cuarto trimestre del ejercicio 2005 ha realizado adquisiciones intracomunitarias de bienes por importe de 1.008.128 euros a las entidades **MW** con número de operador intracomunitario GB...por importe de 8.128 euros y **GG** con número de operador intracomunitario GB...por importe de 1.000.000 euros facilitando a estas el numero de operador intracomunitario por lo que las operaciones se declararon exentas en Gran Bretaña y sin embargo no consta que haya efectuado la autoliquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido que corresponde según lo establecido en el artículo 164 de la ley 37/92 del IVA. El artículo 13 del citado texto legal establece que estarán sujetas las siguientes operaciones realizadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto: 1º Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o profesional. El apartado b) señala que no se comprenden en estas adquisiciones intracomunitarias de bienes las adquisiciones de bienes cuya entrega haya tributado con sujeción a las reglas establecidas para el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el Estado miembro en el que se inicie la expedición o el transporte de bienes.

El artículo 14.Uno de la ley 37/92 del IVA establece que no estarán sujetas al impuesto las adquisiciones intracomunitarias de bienes realizadas por sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originen el derecho a la deducción total o parcial del impuesto y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales y en su apartado dos señala que la no sujeción establecida en el apartado anterior solo se aplicará respecto de las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas por las personas indicadas cuando el importe total de las adquisiciones de bienes procedentes de los demás Estados Miembros, excluido el impuesto devengado en dichos estados no haya alcanzado en el año natural precedente 10.000 euros.

El artículo 164. Uno. 6º establece que los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente a presentar las declaraciones liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del impuesto resultante.

ALEGACIONES

Con fecha 14 de abril de 2011 presenta escrito de alegaciones a las propuestas de liquidación correspondientes a los ejercicios 2005 a 2008 en el que manifiesta su disconformidad con las propuestas practicadas que considera improcedentes por los siguientes motivos:

Durante los ejercicios 2005 a 2008 la **XY** adquirió cuadros, esculturas y demás obras de arte de diversas galerías y casas de subasta establecidas en otros países de la Unión Europea las cuales acogieron dichas operaciones al régimen especial de bienes usados, objetos de arte y colección régimen que con carácter general deben aplicar todos los revendedores de bienes.

La Fundación es una entidad que no puede deducirse el IVA soportado motivo por lo cual en las adquisiciones de obras de arte que realiza solicita de sus proveedores la aplicación del régimen especial de bienes usados dado que en aplicación del referido régimen la cuota del IVA resulta de aplicar el tipo impositivo sobre el margen obtenido por el revendedor, siendo por tanto menor el importe de IVA soportado.

En aplicación de lo dispuesto por la normativa estatal y comunitaria en aquellos casos en que se ha aplicado el régimen especial de bienes usados y dado que la cuota se calcula a partir del margen del revendedor dicha cuota no puede consignarse separadamente en factura.

El artículo 13 de la Ley 37/92 del IVA establece que no se comprenden en estas adquisiciones intracomunitarias de bienes b) Las adquisiciones de bienes cuya entrega haya tributado con sujeción a las reglas establecidas para el régimen especial de bienes usados, objetos de arte y colección en el Estado miembro en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes por lo que en virtud de lo dispuesto en dicho artículo las adquisiciones intracomunitarias de bienes que deriven de entregas realizadas por sujetos pasivos revendedores que apliquen en régimen especial de bienes usados no se encontraran sujetas al IVA.

El legislador en el artículo indicado establece que no pueden ser calificadas como adquisiciones intracomunitarias de bienes aquellas cuyo objeto son obras de arte y que se han efectuado a revendedores que han aplicado el régimen especial de bienes usados, adquisiciones que tributan siempre en origen y el adquirente no debe consignarlas en la correspondiente autoliquidación periódica de IVA. Las propuestas de liquidación traen causa en adquisiciones de obras de arte realizadas por parte de la Fundación directamente a revendedores solicitando la propia Fundación la aplicación del régimen especial de bienes usados por lo que en las propias facturas de compra no se desglosa el IVA ni se indica que se trate de una entrega intracomunitaria

DESESTIMACIÓN ALEGACIONES

En el apartado de antecedentes se hace constar que la presente liquidación se realiza en ejecución del fallo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña y en la misma se han utilizado de conformidad con lo dispuesto en el Art. 104.5 de la Ley 58/2003 General Tributaria los antecedentes y documentación obrante en la Administración y los aportados en el procedimiento de comprobación limitada que se declaro caducado.

En las alegaciones ahora presentadas el sujeto pasivo manifiesta que las operaciones por las que se practica la liquidación fueron realizadas en el régimen especial de bienes usados, objetos de arte y colección y que es la propia Fundación la que solicita a los revendedores la aplicación de dicho régimen especial.

En escrito aclaratorio de la documentación aportada en fecha 19 de septiembre e 2008 en atención de los requerimientos de documentación efectuados por esta Delegación en el procedimiento declarado caducado, el sujeto pasivo manifestaba que "la Fundación no realiza actividad alguna que pueda calificarse como empresarial y en consecuencia no tiene la consideración de sujeto pasivo del IVA ni está por tanto habilitada para realizar la autorrepercusión del impuesto por lo que no cuenta con numero de identificación intracomunitario".

En el apartado 14 de las alegaciones presentadas a la propuesta de liquidación declarada caducada y respecto a esta operación, indicaba:

"En cuanto a la factura por importe de 1.000.000 de euros, de ella se desprende claramente que documenta una adquisición de un objeto de arte realizada a un sujeto pasivo revendedor (galerista) que aplicó el régimen especial de los bienes usados objetos de arte y colección regulado en los artículos 135 y siguientes de la LIVA.

Las operaciones que se acogen a este régimen especial son operaciones sujetas y no exentas, pero en las que se exime al sujeto pasivo de la obligación de desglosar la cuota del IVA en las correspondientes facturas. En virtud del Art. 13.1ºb) de la Ley del IVA no tendrán la consideración de AIB sujetas las que deriven de entregas realizadas por sujetos pasivos revendedores que apliquen el citado régimen especial. Decimos que de la factura

se desprende claramente que se ha aplicado el mencionado régimen especial por el hecho de que en la factura no se desglosa la correspondiente cuota del IVA tal y como establece la normativa en esos casos pero si se incluye la siguiente mención "VAT is not shown in accordance to EU regulations". La afeción be shown según el Cambridge Dictionary significa "verse". La factura no dice que el IVA no se haya aplicado sino que el IVA no se ve es decir se encuentra incluido en el importe total a pagar tal y como prevé el mencionado régimen especial. Por tanto en la medida en que esta sujeta al régimen de bienes usados esta operación no se puede calificar como adquisición intracomunitaria de bienes ya que en otro caso se produciría una doble imposición en el ámbito del IVA impuesto por el cual esta operación ya tributo correctamente en origen".

De los antecedentes obrantes en esta Delegación resulta que el sujeto pasivo con fecha 9 de noviembre de 2004 presentó declaración censal modelo 036 con numero de referencia ... suscrita por D^a Ax... en la que solicita el alta en el registro de operadores intracomunitarios con fecha de inicio de 1 de octubre de 2003 que posteriormente fue modificada a instancia del interesado a 1 de noviembre de 2001.

Por otra parte y aun el caso de que no fuese así, el artículo 15. Uno de la ley 37/1992 del IVA establece que se entenderá por adquisición intracomunitaria de bienes la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores.

El artículo 14.uno del citado texto legal señala que no estarán sujetas al impuesto las adquisiciones intracomunitarias de bienes con las limitaciones establecidas en el apartado siguiente realizadas por: 2º) sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción total o parcial del impuesto y 3º) personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales. En el apartado dos establece que la no sujeción solo se aplicará respecto de las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas por las personas indicadas cuando el importe total de las adquisiciones de bienes procedentes de los demás Estados miembros, excluido el impuesto devengado en dichos estados, no haya alcanzado en el año natural precedente 10.000 euros.

El artículo 1.3 del Reglamento por el que se regulan determinados censos tributarios aprobado por Real Decreto 1041/2003 de 1 de agosto y el artículo 16.1 del Real Decreto 338/1992 de 9 de marzo por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal establecen que habrán de solicitar la inclusión en el Registro de Operadores intracomunitarios las siguientes personas o entidades: personas o entidades que vayan a efectuar entregas o adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al impuesto y las personas o entidades a las que se refiere el artículo 14 de la ley del impuesto (es decir, personas a las que se aplica el régimen opcional de no sujeción de las adquisiciones intracomunitarias de bienes con el límite de 10.000 euros) cuando vayan a realizar adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas a dicho impuesto.

La inclusión de los sujetos pasivos en el Registro de operadores intracomunitarios lleva aparejada la atribución a los mismos del NIF-IVA o numero IVA, elemento de identificación que permite materializar el gravamen de las operaciones de tráfico intracomunitario en el Estado miembro de destino, así como localizar las prestaciones de servicios en la jurisdicción a que dicho número corresponda cuando sea comunicado por el destinatario de las mismas en los supuestos expresamente permitidos por la ley La Dirección General de Tributos en consulta V1628/07 señala que en cualquier caso la falta de solicitud de inclusión en el Registro, cumplidos la totalidad de requisitos a que se refieren los preceptos legales anteriores no impide el devengo del impuesto en el territorio de aplicación del mismo como consecuencia de la realización de una adquisición intracomunitaria de bienes sin perjuicio de que dicha falta de solicitud sea constitutiva en su caso de una infracción tributaria con arreglo a lo dispuesto por el Título IV de la ley 58/2003 de 127 de diciembre, General Tributaria.

Las operaciones por la que se practica la liquidación han sido declaradas por el propio sujeto pasivo como adquisiciones intracomunitarias en la declaración resumen anual de operaciones intracomunitarias modelo 349, figuran igualmente imputadas por los vendedores como entregas intracomunitarias y en las facturas aportadas figura el NIFIVA español del sujeto pasivo que ha tenido que ser facilitado por el mismo, no constando el importe del IVA repercutido ni la mención a que se trate de una operación en régimen de bienes usados. El que el vendedor haya verificado o no si el adquirente se encuentra debidamente identificado en el Estado de destino de los bienes, tiene su trascendencia a efectos de que la entrega de bienes se encuentre exenta en el país de origen pero no a efectos de su tributación en el de destino como adquisición intracomunitaria.

El hecho de que la entidad no realice actividad alguna que pueda calificarse como empresarial no implica que no tenga la consideración de sujeto pasivo de IVA puesto que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14 de la ley 37/1992 las adquisiciones intracomunitarias realizadas por personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales o sujetos pasivos sin derecho a deducción tributan en el país de destino en el momento en aquel importe total de las adquisiciones de bienes procedentes de los demás estados miembros supere el importe de 10.000 euros en el año precedente o en el año natural en curso en el momento en que se alcance dicha cifra.

En el régimen transitorio se reconoce la supresión de las fronteras fiscales pero se mantiene el principio de tributación en destino con carácter general. Como excepción a la regla el artículo 14 de la Ley 37/1992 establece que determinados sujetos pasivos (agricultores, sujetos pasivos que solo realicen operaciones exentas y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales) tributarán en origen cuando su volumen total en el año natural no sobrepase ciertos límites.

De lo expuesto se desprende que las adquisiciones efectuadas por los sujetos pasivos indicados constituyen una excepción a la regla general de tributación. Pero la adquisición realizada por el sujeto pasivo del impuesto, bien sea en origen, bien sea en destino, ha de quedar sujeta a gravamen. No es posible que en una misma operación se de simultáneamente la exención en la entrega y la no sujeción de la adquisición intracomunitaria de los bienes Solo quienes realicen adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas tienen derecho a la exención en la entrega que se efectuó desde otros Estados miembros y para aplicar correctamente la exención estarán identificados por su NIF a efectos de operaciones intracomunitarias (tributación en destino). así la normativa española y en concreto el reglamento del impuesto al desarrollar el supuesto de exención del artículo 25 de la Ley del IVA establece en su artículo 13 que la condición del adquirente se acredite mediante el número de identificación fiscal que suministre al vendedor. Número de identificación que servirá para que el empresario que efectúa la entrega pueda justificar ante las autoridades de su país la procedencia de la exención. Por el contrario quienes no efectúen adquisiciones sujetas tampoco tendrán dicho NIF y por consiguiente no estarán exentas las entregas que sus proveedores les efectúen desde otros Estados miembros (tributación en origen).

De lo expuesto se deduce que la XY dio los pasos necesarios para que se declarasen exentas en origen las entregas toda vez que presentó declaración censal en el ejercicio 2004 solicitando su inclusión en el registro de operadores intracomunitarios y en las facturas emitidas por los empresarios comunitarios figura el sujeto pasivo claramente identificado por su NIF de por los restantes datos como son la razón social y dirección, datos que tuvieron que ser facilitados por ella. El NIF facilitado confiere al sujeto pasivo, al quedar identificado por medio de este, el derecho a ser destinatario de las entregas exentas realizadas desde cualquier otro Estado miembro de la UE. A esta circunstancia se une el hecho de que los primeros declararon ante su administración tributaria haber realizado con la entidad operaciones por 1.008.128 euros calificándolas como entregas intracomunitarias sin que conste que con posterioridad el adquirente de los bienes se haya dirigido a estos para exigirles que efectuaran la citada repercusión El artículo 120 de la ley 37/1992 del IVA establece que los regímenes especiales en el impuesto sobre el valor añadido son: el régimen simplificado; régimen especial de la agricultura; régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección; régimen especial aplicable a las operaciones con oro de inversión, régimen especial de agencias de viajes; régimen especial de recargo de equivalencia, régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica y régimen especial del grupo de entidades y en el apartado dos establece que los regímenes especiales regulados en este título tendrán carácter voluntario a excepción de los comprendidos en los números 4º, 5º Y 6º es decir operaciones con oro de inversión, agencias de viajes y recargo de equivalencia y en todo caso la decisión de tributar en dicho régimen corresponde al vendedor y no al comprador por lo que no se entiende la afirmación contenida en las alegaciones de que la propia Fundación solicita a los revendedores la aplicación del régimen especial de bienes usados Por otra parte resulta significativo que a partir del año 2009 en que se practican las liquidaciones provisionales declaradas caducadas, la XY ha autoliquidado en modelo 309 el importe correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias efectuadas desde esa fecha hasta la actualidad, siendo la autoliquidación correspondiente al primer trimestre de 2011 la última presentada, criterio este que se contradice con las manifestaciones efectuadas en el escrito de alegaciones en el sentido de solicitar la aplicación del régimen de bienes usados por serle más beneficioso. En consecuencia y en base a lo anteriormente expuesto, procede desestimar las alegaciones presentadas."

El contenido de las restantes liquidaciones provisionales es análogo, si bien varía la identificación de la obra en cuestión y las respectivas cuantías de las bases y cuotas tributarias.

Cuarto.

Derivado de las liquidaciones anteriores, con fecha 8 de septiembre de 2011, fueron notificados los acuerdos de inicio de expedientes sancionadores por los períodos impositivos citados en el antecedente primero. Presentadas alegaciones en el trámite conferido al efecto, con fecha 2 de noviembre de 2011 fueron notificados los acuerdos de imposición de sanción que incorporaban el siguiente contenido:

"Mediante escrito de fecha 08-09-2011 se le notificó la iniciación de un procedimiento sancionador como consecuencia de la posibilidad de que hubiera cometido la siguiente infracción tributaria de las clasificadas como graves:

Dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del tributo la deuda tributaria que debiera resultar de su correcta autoliquidación, en la cuantía detallada más adelante como base de la sanción y según se determina en el procedimiento de comprobación por el concepto impositivo siguiente:

Modelo 309 IVA DECL. L/QUID. NO PERIODICA correspondiente al ejercicio 2005 y período 4T.

Los hechos que deducen de la citada comprobación son los siguientes:

La entidad XY en el cuarto trimestre del ejercicio 2005 ha realizado adquisiciones intracomunitarias de bienes por importe de 1.008.128,00 euros a las entidades MW con número de operador intracomunitario GB... por importe de 8.128,00 euros y GG con número de operador intracomunitario GB... por importe de 1.000.000,00 euros facilitando a estas el número de operador intracomunitario por lo que las operaciones se declararon exentas en Gran Bretaña y sin embargo no consta que haya efectuado la autoliquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido modelo 309. Y ha dejado de ingresar la cuota de IVA del 16% por importe de 161.300,48 euros. La infracción se califica como grave por el siguiente motivo:

La base de la sanción es superior a 3.000 euros y existe ocultación, representando la deuda derivada de ésta más de un 10% de la citada base.

Asimismo, en el escrito de inicio del procedimiento sancionador se le notificó el derecho que tenía a consultar el expediente, formular las alegaciones que entendiésemos convenientes y aportar los documentos, justificantes o pruebas que considerásemos oportunas para la defensa de sus derechos. La Entidad ha presentado con fecha 23-09-2011 alegaciones manifestando, en síntesis, lo siguiente: En fecha 26/09/2011 y número registro 03602211/2011 que las liquidaciones se han dictado en ejecución de la resolución del TEAR que declaró caducado el procedimiento. Por tanto la resolución se anuló y por tanto procede el archivo de los expedientes sancionadores, lo que impide que la administración reinicie un nuevo procedimiento. Que la conducta de la entidad no ha sido en ningún momento culpable ya que se ha amparado en una interpretación razonable y razonada de la norma y por tanto le excluye de responsabilidad alguna. Que la Fundación consideró que las adquisiciones intracomunitarias fueron acogidas por las respectivas Galerías de Arte al régimen especial de bienes usados. Si las reventas hubieran sido entregas intracomunitarias de bienes exentas, debería haberse reflejado dicha exención en las facturas expedidas por las Galerías de Arte. Y en las facturas regularizadas no aparece mención alguna a la aplicación de una posible exención. Por tanto es claramente razonable que la entidad interpretara que las entregas de obras de arte habían sido acogidas por las Galerías revendedoras al régimen especial de bienes usados. Y no ha existido ocultación alguna de datos a la Administración, ya que la comprobación se realizó con la presentación de los modelos 349 que presentó la entidad.

En relación con estas manifestaciones se considera lo siguiente:

Según establece el fallo de las Reclamaciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña las liquidaciones provisionales quedan anuladas por haber superado el plazo de seis meses que conlleva su caducidad, de acuerdo con lo previsto en el Art. 139. 1 b de la Ley 58/2003 General Tributaria. El mismo fallo establece que el mismo Art. 139. 1 b también dispone que la caducidad del procedimiento no impide que la Administración Tributaria pueda iniciar de nuevo dicho procedimiento dentro del plazo de prescripción a cuyo

efecto deberá tenerse presente que el artículo 104.5 de la misma añade que las actuaciones realizadas en el curso del procedimiento caducado así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservaran su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo obligado tributario. El artículo 179.2 d establece que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado tributario haya actuado amparándose en un interpretación razonable de la norma. Esta circunstancia se produce cuando no hay criterios administrativos publicados ni consultas y la redacción o la dificultad de la norma hacen razonable el criterio aplicado por el obligado tributario. En el presente caso la normativa es clara, según los artículos 13, 14, 15 Y 164 de la Ley 37/1992, las adquisiciones intracomunitarias deben de autoliquidarse mediante modelo 309. La adquisición realizada por el sujeto pasivo del Impuesto, bien sea en origen, bien sea en destino, ha de quedar sujeta a gravamen. La decisión de tributar en el régimen especial de bienes usados corresponde al vendedor y no al comprador, según el artículo 120 de la ley 37/1992 del IVA. Dicha conducta es sancionable al apreciarse cuando menos una elemental falta de cuidado de la entidad, es decir, negligencia. Desestimándose las alegaciones. Consta presentado Reclamación Económico Administrativa el 06/10/2011 contra dicha liquidación provisional. Y no es de aplicación las reducciones de la sanción de acuerdo con el artículo 188 Ley General Tributaria. Una vez analizada la documentación que consta en el expediente, se considera probado que XY con NIF ... ha cometido la infracción tributaria antes detallada y que motivó la iniciación del expediente, siendo responsable de la misma según se motiva más adelante.

En el apartado "motivación y otras consideraciones" se disponía lo siguiente: "La conducta de la entidad XY, derivada de los hechos descritos en los apartados anteriores, es sancionable al apreciarse, cuando menos, una elemental falta de cuidado de la entidad en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, es decir, negligencia, ya que la normativa establece de forma expresa su obligación de declarar e ingresar las adquisiciones intracomunitarias. Según los términos previstos en los artículos 13 y 15 de la Ley 37/92 y según lo establecido en los artículos 154.uno, y 164 del citado texto legal. Motivo por el cual se ha dictado liquidación provisional de la que resulta una cantidad a ingresar de 161.300,48 euros. La conducta es constitutiva de infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley General Tributaria y que no puede ampararse en una interpretación razonable de la norma, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley General Tributaria."

El acuerdo transcrito se refería al periodo impositivo 4T/2005, siendo los restantes acuerdos de imposición de sanción de contenido análogo.

Quinto.

Disconforme con dichos acuerdos, en fecha 6 de octubre de 2011, la interesada interpuso ante el TEAR de Cataluña las reclamaciones económico-administrativas registradas con los números de registro indicados en el antecedente de hecho primero de la presente resolución.

En fecha 28 de septiembre de 2012, presentó escrito de alegaciones en el que manifestaba sucintamente lo siguiente:

- Prescripción del derecho a liquidar y sancionar los periodos 4T/2005, 1T/2006 y 4T/2006 al no haber tenido efecto interruptivo de la prescripción el procedimiento de comprobación declarado caducado por el TEAR de Cataluña (que se describe en el segundo antecedente de hecho).
- Prescripción del derecho a liquidar y sancionar los periodos anteriores y, adicionalmente, los periodos 1T/2007 y 2T/2007 por existencia de inactividad administrativa superior a seis meses.
- En cuanto al fondo, improcedencia de la regularización por haber seguido la hoy reclamante el régimen especial de bienes usados, antigüedades, objetos de arte y objetos de colección.
- Insuficiencia probatoria de la Dependencia Provincial de Gestión que comporta la necesidad de anular los acuerdos impugnados.
- Improcedencia de los intereses de demora liquidados por aplicación de principio de mora creditoris.

En cuanto a las sanciones:

- Imposibilidad de iniciar nuevo expediente sancionador por vulneración del principio de non bis in idem.
- Interpretación razonable de la norma, en particular del régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
- Ausencia de ocultación y de motivación adecuada de los acuerdos sancionadores.

En fecha 5 de agosto de 2014, presentó escrito de alegaciones complementarias, en las que manifestaba la prescripción del derecho a liquidar los períodos impositivos antes descritos 4T/2005, 1T/2006, 4T/2006, 1T/2007 y 2T/2007 por infracción de lo previsto en el artículo 150.5 de la LGT 58/2003, con relación al incumplimiento del plazo de seis meses para la ejecución de las reclamaciones económico administrativas. Dicho criterio, según alega, no sólo es aplicable en ejecución de acuerdos de la Inspección, sino también para las oficinas de gestión tributaria, de acuerdo a extensa jurisprudencia, que cita.

Sexto.

El TEAR de Cataluña resolvió, con fecha 22 de enero de 2015, las reclamaciones de referencia, con el siguiente fallo:

"Por lo expuesto,

ESTE TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA, reunido en sala y fallando en primera instancia, acuerda

- Estimar las reclamaciones 25/01052/2011, 25/00024/2012, 25/01059/2011, 25/00031/2012, 25/01056/2011 Y 25/00026/2012, por prescripción de los períodos impositivos IVA 4T/2005, 1T/2006, 4T/2006, anulando las liquidaciones y las sanciones tributarias resultantes.

- Estimar en parte las reclamaciones 25/01057/2011, 25/01053/2011, 25/01054/2011, 25/01055/2011, 25/01058/2011, confirmando las liquidaciones impugnadas en cuanto a la cuota tributaria pero debiendo recalcularse los intereses de demora de acuerdo a lo previsto en los FF.DD. 6º Y 7º de la presente reclamación, reconociendo en su caso el derecho a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas así como sus respectivos intereses.

- Estimar las reclamaciones 25/00028/2012, 25/00027/2012, 25/00029/2012 25/00025/2012, 25/00030/2012, anulando las sanciones impuestas de acuerdo a lo previsto en el F.D. 8º de la presente reclamación."

Séptimo.

Frente a la resolución del TEAR de Cataluña referida en el antecedente previo, la reclamante, con fecha 11 de junio de 2015, interpuso el presente recurso de alzada ante este Tribunal económico-administrativo Central (TEAC), que fue registrado con R.G. 5930/2015. La reclamante formuló las siguientes alegaciones:

* Prescripción del derecho a liquidar los periodos 1T2007 y 2T2007, al haberse producido una inactividad administrativa durante más de seis meses.

* Nulidad de la resolución del TEAR de Cataluña por haber seguido las galerías de arte el régimen de bienes usados, lo que impide la regularización de IVA.

* Nulidad de la resolución del TEAR de Cataluña por confirmar los acuerdos de Gestión, que adolecen de manifiesta insuficiencia probatoria.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de

diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de la resolución del TEAR de Cataluña referida en el antecedente primero de la presente resolución.

Tercero.

Con carácter previo a la resolución del fondo del asunto, se ha de resolver la cuestión formal alegada por la reclamante, quien sostiene que habría prescrito el derecho a liquidar los periodos 1T2007 y 2T2007, al haberse producido una inactividad administrativa durante más de seis meses.

De acuerdo con la información obrante en el expediente, con fecha 28 de julio de 2010, se le notificó a la entidad interesada el acuerdo de ejecución de la resolución de las reclamaciones económico-administrativas nº 25/00418/2009, 25/00419/2009, 25/00420/2009, 25/00421/2009, 25/00422/2009, 25/00423/2009, 25/00424/2009, 25/00425/2009, 25/00800/2009, 25/00801/2009, 25/00802/2009, 25/00803/2009, 25/00804/2009, 25/00805/2009, 25/00806/2009 y 25/00807/2009 acumuladas, dictada con fecha 18 de diciembre de 2009 y que estimaba las mismas por caducidad, al haber transcurrido más de seis meses desde el inicio por la Administración de las actuaciones de comprobación limitada.

La entidad reclamante alega que es de aplicación el artículo 150.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, Ley General Tributaria), puesto que habrían transcurrido más de seis meses desde que se dictó el acuerdo de ejecución del TEAR de Cataluña (notificado el 28 de julio de 2010), hasta que se dictaron las liquidaciones el 7 de septiembre de 2011. En consecuencia, se habría producido la prescripción del derecho a liquidar los periodos 1T2007 y 2T2007.

Por el contrario, el TEAR de Cataluña en la resolución impugnada señala que:

"Del literal del precepto invocado se deduce que el mismo alude exclusivamente a las actuaciones inspectoras y así lo establecen las Sentencias del Tribunal Supremo de fechas 04.04.2013 (Rec. 3369/2012) y 24/6/2011 (Rec. Nº 1908/08) que señalan que este precepto tiene un ámbito de aplicación estrictamente delimitado, pues se refiere a procedimientos inspectores en los que una resolución judicial o económico administrativa decreta la retroacción de actuaciones, que de esta forma quedan sin completar; por ello la Ley prevé que dichas actuaciones se finalicen en el tiempo que reste del previsto como máximo para las actuaciones inspectoras, o en el de 6 meses si aquel fuera inferior.

En este caso no se ordena en la resolución que se ejecute una retroacción de actuaciones para completar el expediente, ni, lo que es más importante, la actuación de ejecución de la resolución, en este caso, se trata de una actuación inspectora, que es la contemplada en el artículo 150 de la Ley 58/2003."

Comparte este Tribunal la conclusión a la que llega el Regional de Cataluña, por cuanto no se dilucida la validez de acto alguno dictado en ejecución de ninguna resolución, sino la de una liquidación que se dicta para la finalización de un procedimiento de comprobación limitada iniciado con posterioridad al inicialmente sustanciado. En consecuencia, y de acuerdo con lo expuesto, no resulta de aplicación al presente supuesto el artículo 150.5 de la Ley General Tributaria, ni se habría producido, en consecuencia, la prescripción de los periodos 1T2007 y 2T2007 como alega la reclamante, por lo que la presente alegación no puede prosperar.

Cuarto.

Entrando a conocer de la cuestión de fondo objeto de la presente controversia, la entidad reclamante alega que la resolución del TEAR de Cataluña adolece de nulidad puesto que las galerías de arte vendedoras

habían seguido el régimen de bienes usados, lo que impide la regularización de IVA que se practica. Adicionalmente, señala que los acuerdos de Gestión adolecen de manifiesta insuficiencia probatoria.

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley de IVA, en adelante), regula en el Capítulo IV, del Título IX, el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

El artículo 120 de la Ley de IVA regula las normas generales de los regímenes especiales señalando, respecto al referido régimen, que:

"Tres. El régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección se aplicará exclusivamente a los sujetos pasivos que hayan presentado la declaración prevista en el artículo 164, apartado uno, número 1.º de esta Ley, relativa al comienzo de las actividades que determinan su sujeción al impuesto.

Cuatro. (...) El régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección se aplicará salvo renuncia de los sujetos pasivos, que podrá efectuarse para cada operación en particular y sin comunicación expresa a la Administración."

El artículo 135 de la Ley de IVA regula el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, disponiendo que:

"Uno. Los sujetos pasivos revendedores de bienes usados o de bienes muebles que tengan la consideración de objetos de arte, antigüedades u objetos de colección aplicarán el régimen especial regulado en este capítulo a las siguientes entregas de bienes:

1.ª Entregas de bienes usados, objetos de arte, antigüedades u objetos de colección adquiridos por el revendedor a:

(...)

d) Otro sujeto pasivo revendedor que haya aplicado a su entrega el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

(...)."

Respecto a la repercusión del impuesto, el artículo 138 de la Ley de IVA establece que:

"En las facturas que documenten las operaciones a que resulte aplicable este régimen especial, los sujetos pasivos no podrán consignar separadamente la cuota repercutida, debiendo entenderse ésta comprendida en el precio total de la operación.

No serán deducibles las cuotas soportadas por los adquirentes de bienes usados, objetos de arte, antigüedades u objetos de colección que les hayan sido entregados por sujetos pasivos revendedores con aplicación del régimen especial regulado en este capítulo."

De acuerdo con la información obrante en el expediente, durante los periodos objeto de comprobación, que no se encuentran prescritos, la entidad reclamante, **XY**, efectuó adquisiciones intracomunitarias de bienes, consistentes en cuadros, a diferentes entidades situadas en otros países de la Unión Europea, como Gran Bretaña y Alemania, facilitando a dichas entidades su número de operador intracomunitario, por lo que, a juicio de la Administración, las operaciones se declararon exentas en los países de origen. No consta que la entidad reclamante hubiese efectuado la autoliquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido que corresponde según lo establecido en el artículo 164 de la Ley del IVA.

El artículo 13 de la Ley de IVA regula el hecho imponible de las adquisiciones intracomunitarias de bienes disponiendo lo siguiente:

"Estarán sujetas las siguientes operaciones realizadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto:

1.^a Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o profesional.

No se comprenden en estas adquisiciones intracomunitarias de bienes las siguientes:

(...)

b) Las adquisiciones de bienes cuya entrega haya tributado con sujeción a las reglas establecidas para el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el Estado miembro en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes."

Por su parte, el artículo 14 de la misma norma regula las adquisiciones intracomunitarias no sujetas estableciendo que:

"Uno. No estarán sujetas al impuesto las adquisiciones intracomunitarias de bienes, con las limitaciones establecidas en el apartado siguiente, realizadas por las personas o entidades que se indican a continuación:

(...)

3.^o Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.

(...)."

En el presente supuesto, la entidad reclamante alega que las entidades transmitentes aplicaron el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, a las operaciones referidas.

A este respecto, es relevante destacar la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE, en adelante), de fecha 18 de mayo de 2017, asunto C-624/15, Litdana, de la cual se deduce lo siguiente (el subrayado es de este TEAC):

"32. En primer lugar, el Tribunal de Justicia ha deducido de lo anterior, en el marco de reiterada jurisprudencia sobre el derecho a la deducción del IVA previsto en la Directiva IVA, que corresponde a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar el derecho a deducción cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que se invoca de forma fraudulenta o abusiva. En segundo lugar, ha declarado que la consecuencia de un abuso o de un fraude también se aplica, en principio, al derecho a la exención por una entrega intracomunitaria (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, apartado 54). Por último, el Tribunal de Justicia ha afirmado que, en la medida en que una denegación eventual de un derecho derivado de la Directiva IVA refleja el principio general de que nadie puede beneficiarse de forma abusiva o fraudulenta de los derechos establecidos en el sistema jurídico de la Unión, tal denegación incumbe, en general, a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales, cualquiera que sea el derecho en materia de IVA afectado por el fraude, incluido por lo tanto el derecho a la devolución del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros, C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455, apartado 46).

33. Según reiterada jurisprudencia, así ocurre no sólo cuando el propio sujeto pasivo comete fraude fiscal, sino también cuando un sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que, mediante la operación en cuestión, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA cometido por el proveedor o por otro operador anterior o posterior de la cadena de entregas (véanse, en materia de derecho a deducción, la sentencia de 6 de diciembre de 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, apartados 38 a 40; en materia de derecho a la exención de una entrega intracomunitaria, la sentencia de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, apartado 54; y, en materia de devolución del IVA, la sentencia de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros, C-131/13, C-63/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455, apartados 49 y 50).

34. Así pues, no es contrario al Derecho de la Unión exigir a un operador que actúe de buena fe y adopte toda medida que razonablemente pudiera exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal (sentencia de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, apartado 48 y jurisprudencia citada).

35. En cambio, no es compatible con el régimen del derecho a la deducción establecido en la Directiva IVA sancionar con la denegación de ese derecho a un sujeto pasivo que no sabía ni podía haber sabido que la operación en cuestión formaba parte de un fraude cometido por el proveedor o que otra operación dentro de la cadena de entregas, anterior o posterior a la realizada por dicho sujeto pasivo, era constitutiva de fraude en el IVA. En efecto, la instauración de un sistema de responsabilidad objetiva iría más allá de lo necesario para preservar los derechos del Tesoro Público (sentencia de 6 de diciembre de 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, apartados 41 y 42 y jurisprudencia citada).

36. De ello se infiere que, aun cuando no concurren todos los requisitos materiales que dan derecho a la exención del IVA de una entrega intracomunitaria o a la deducción del IVA, el Tribunal de Justicia ha declarado que no cabe denegar dicho derecho a un sujeto pasivo que ha actuado de buena fe y adoptado toda medida que razonablemente pudiera exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal (véanse, en este sentido, las sentencias de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros, C-409/04, EU:C:2007:548, apartado 68, y de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, apartados 47 a 50 y 55).

(...)

39. Cuando existan indicios que permitan sospechar de la existencia de irregularidades o de un fraude, un operador atento podría, según las circunstancias del caso, verse obligado a informarse acerca de otro operador, del que tiene intención de adquirir bienes o servicios, con el fin de cerciorarse de su fiabilidad (véase, por analogía, la sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 60).

40. Sin embargo, la Administración tributaria no puede exigir de manera general al sujeto pasivo que desea ejercer el derecho a aplicar el régimen del margen de beneficio que, por un lado, verifique, en particular, que el emisor de la factura relativa a los bienes por los que se solicita el ejercicio de ese derecho cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, con el fin de cerciorarse de que no existen irregularidades ni un fraude por parte de los operadores anteriores ni, por otro lado, que disponga de documentación al respecto (véase, por analogía, la sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 61).

41. En efecto, corresponde, en principio, a las autoridades tributarias llevar a cabo las verificaciones necesarias respecto de los operadores para detectar irregularidades y fraudes en el IVA, así como imponer sanciones a los operadores que hayan cometido tales irregularidades o fraudes (véase, por analogía, la sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 62).

42. Por consiguiente, corresponde al tribunal remitente apreciar, a la luz de los principios contenidos en los apartados 37 a 41 de la presente sentencia, si Litdana actuó de buena fe y adoptó todas las medidas que razonablemente podían exigírsele para asegurarse de que las operaciones que efectuó no estaban implicadas en un fraude fiscal.

43. Entre los elementos y las circunstancias de hecho que el tribunal remitente puede tomar en consideración a este respecto podrá figurar el hecho de que no queda acreditado que Litdana supiese que Handicare Auto no había aplicado efectivamente el régimen del margen de beneficio a las entregas controvertidas en el litigio principal. En cualquier caso, este extremo no se deduce en modo alguno de la resolución de remisión.

44. En cuanto a si Litdana adoptó todas las medidas necesarias para asegurarse de que las operaciones que efectuó no estaban implicadas en un fraude fiscal, el tribunal remitente podrá tener en cuenta, en su apreciación global, que las entregas controvertidas en el litigio principal parecen inscribirse en una larga relación comercial entre Litdana y Handicare Auto, en cuyo contexto Litdana cuidó en el pasado de verificar, ante las autoridades tributarias, el significado de la mención «Sections 69-71» presente en las facturas emitidas por Handicare Auto y recibió la confirmación de las citadas autoridades de que las facturas en las que figuraba esa mención constituían una prueba suficiente que le permitía aplicar el régimen del margen de beneficio. Pues bien, en tales circunstancias, sería contrario al principio de proporcionalidad exigir que el sujeto pasivo verifique

sistemáticamente en cada entrega que el proveedor ha aplicado efectivamente el régimen del margen de beneficio, al menos cuando no existe ningún indicio que permita sospechar la existencia de irregularidades o de fraude en el sentido del apartado 39 de la presente sentencia.

(...)

48. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 314 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a que las autoridades competentes de un Estado miembro denieguen a un sujeto pasivo, que ha recibido una factura en la que figuran unas menciones relativas tanto al régimen del margen de beneficio como a la exención del IVA, el derecho a aplicar el régimen del margen de beneficio, aun cuando de una inspección posterior llevada a cabo por dichas autoridades resulte que el sujeto pasivo revendedor que suministró los bienes de ocasión no había aplicado efectivamente dicho régimen a la entrega de esos bienes, a menos que las autoridades competentes acrediten que el sujeto pasivo no actuó de buena fe o no adoptó todas las medidas razonables en su poder para asegurarse de que la operación que efectuaba no le conducía a participar en un fraude fiscal, extremo que corresponde comprobar al tribunal remitente."

Con base en los anteriores elementos, ha de constatarse lo siguiente:

1º. No están sujetas al impuesto las adquisiciones intracomunitarias que tengan por objeto bienes a cuya entrega se le haya aplicado, en el Estado de origen, el régimen especial de los bienes usados, tal y como establece el artículo 13 de la Ley del IVA. Por el contrario, no habiendo sido de aplicación el citado régimen especial, opera la sujeción de las meritadas adquisiciones intracomunitarias de bienes con normalidad.

2º. En la determinación de la efectiva tributación de las operaciones en el Estado de origen y de su conocimiento por parte del contribuyente, y a falta de otros elementos de juicio, es relevante el contenido de las facturas en las que se documenten las mismas. De este modo, resultando confusa la información correspondiente, la normativa europea se opone a la denegación de la aplicación del régimen especial, tal y como se ha explicado y motivado en la sentencia que se ha referido, aserto que no puede sino concudir a la conclusión de que, cuanto de los referidos documentos mercantiles, las facturas, se infiera claramente el régimen aplicado en el Estado de origen de los bienes, debe admitir el contribuyente su conocimiento al respecto.

3º. Adicionalmente, debe señalarse la improcedencia de la aplicación del régimen de no sujeción que contempla el artículo 14 de la Ley del IVA, reservado, en el entorno de esta reclamación, a entidades con personalidad jurídica que operen al margen de las actividades empresariales o profesionales, y no es este el caso.

En el presente supuesto, la entidad reclamante aportó durante el procedimiento las facturas controvertidas que documentan las operaciones realizadas. Así, figuran en el expediente diferentes facturas emitidas por distintas galerías de arte a las cuales la reclamante adquirió obras de arte, las cuales pueden dividirse en tres grupos:

- En algunas de ellas consta la mención "Tax EC Sales 0%", por lo que resulta evidente que se aplicó un impuesto sobre las ventas del 0% y la operación se encontraba exenta.

- En otras facturas, por el contrario, se incluye la mención expresa "total invoice amount included VAT", por lo que el importe total, en estos casos, incluía el IVA, lo cual implica que el vendedor había aplicado el régimen espacial de bienes usados.

- Por último, en otras facturas figura un importe total a pagar, sin especificar la cuota del impuesto de forma separada, ni hacer mención alguna a que se incluya el impuesto dentro del precio.

Por tanto, aplicando la doctrina de la sentencia del TJUE referida anteriormente, en aquellos casos en que de las facturas se deduce con claridad que el impuesto sobre la venta es el 0% y, por tanto, la venta estaba exenta, la operación realizada por la reclamante fue una adquisición intracomunitaria que dicha entidad debía haber declarado.

Asimismo, en tales facturas figura el NIF-IVA español del sujeto pasivo, que tuvo que ser facilitado por él mismo al vendedor. De acuerdo con la información obrante en el expediente, la entidad reclamante, con fecha 9 de noviembre de 2004, presentó declaración censal modelo 036 con número de referencia ..., suscrita por D^a. Ax...

en la que solicitaba el alta en el registro de operadores intracomunitarios, con fecha de inicio de 1 de octubre de 2003, que posteriormente fue modificada a instancia del interesado a 1 de noviembre de 2001.

El artículo 1.3 del Reglamento (actualmente derogado) por el que se regulan determinados censos tributarios, aprobado por Real Decreto 1041/2003, de 1 de agosto, y el artículo 3.3 del 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, aprobado mediante Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (norma actualmente en vigor), establecen que habrán de solicitar la inclusión en el Registro de Operadores intracomunitarios las siguientes personas o entidades: personas o entidades que vayan a efectuar entregas o adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al impuesto y las personas o entidades a las que se refiere el artículo 14 de la Ley del impuesto (es decir, personas a las que se aplica el régimen opcional de no sujeción de las adquisiciones intracomunitarias de bienes con el límite de 10.000 euros) cuando vayan a realizar adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas a dicho impuesto.

Por tanto, de lo expuesto se deduce que, en esos casos, la entidad reclamante dio los pasos necesarios para que se declarase exenta en origen la entrega, puesto que presentó declaración censal en el ejercicio 2004, solicitando su inclusión en el registro de operadores intracomunitarios y en las facturas emitidas por los empresarios comunitario figura la entidad reclamante identificada por su NIF, razón social y dirección, datos que tuvieron que ser facilitados por ella misma. El NIF facilitado confiere al sujeto pasivo, al quedar identificado por medio de éste, el derecho a ser destinatario de las entregas exentas realizadas desde cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea.

Por el contrario, en otro grupo de facturas, se expresa con claridad que el importe total, en estos casos, incluía el IVA, lo cual implica que el vendedor había aplicado el régimen espacial de bienes usados. Por tanto, en estos casos, como afirma el TJUE, en la sentencia citada, "no cabe denegar dicho derecho a un sujeto pasivo que ha actuado de buena fe y adoptado toda medida que razonablemente pudiera exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal." En estos supuestos, por tanto, la entidad actuó de forma correcta al entender que la galería transmitente del bien en cuestión había aplicado el régimen de bienes usados en la venta, como alega.

Por último, en el tercer grupo de facturas referido, figura un importe a pagar, sin especificar la cuota del impuesto de forma separada ni hacer mención alguna a que se incluya el impuesto dentro del precio. En estos casos en los que, del contenido de las facturas no puede deducirse si la entrega estuvo exenta (como afirma la Administración), ni si se había aplicado el régimen de bienes usados (como defiende la entidad reclamante), como afirma el TJUE en la sentencia referida, corresponde "a las autoridades tributarias llevar a cabo las verificaciones necesarias respecto de los operadores para detectar irregularidades y fraudes en el IVA, así como imponer sanciones a los operadores que hayan cometido tales irregularidades o fraudes."

Efectivamente, en estos casos, cuando, de las facturas aportadas y la información obrante en el expediente, no pudiera saberse con claridad qué régimen aplicó la entidad transmitente, la Administración, en el seno del procedimiento de comprobación limitada, debía haber efectuado "requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes"(artículo 136.2.d) de la Ley General Tributaria), o bien haber iniciado un procedimiento inspector, con facultades de comprobación más amplias (artículo 139.1.c) de la misma norma). No consta en el expediente que la reclamante efectuara estas actuaciones de comprobación, por lo que la actuación de la reclamante ha de entenderse igualmente correcta.

Por tanto, de acuerdo con lo expuesto, debe estimarse el presente recurso respecto de aquellas facturas en las que resulta inequívoca la aplicación del régimen de bienes usados, así como de aquellas en las que del contenido de la factura no puede saberse si se aplicó tal régimen o si la operación estuvo exenta, pues en tales casos correspondía a la Administración realizar una comprobación más exhaustiva que no ejerció. Por último, respecto de aquellas facturas en las que se aplicó un tipo del 0% y la operación estuvo exenta debe confirmarse la resolución impugnada y desestimar el presente recurso puesto que la reclamante debía haber declarado la correspondiente adquisición intracomunitaria.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

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