

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

Referencia: NFJ074087

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 25 de junio de 2019

Sala 2.<sup>a</sup>

R.G. 1972/2017

**SUMARIO:**

**Procedimiento de revisión en vía administrativa. Procedimientos especiales. Devolución de ingresos indebidos. Supuestos de procedencia/improcedencia de la devolución.** Cuotas indebidamente repercutidas y no ingresadas. Una entidad X que adquiere un inmueble ha soportado una cuota indebidamente repercutida, por lo que, con el fin de solicitar y obtener la devolución de dicha cuota, acude al procedimiento de rectificación de autoliquidaciones -arts. 126 y siguientes del RD 1065/2007 (RGAT)-. La entidad X presenta solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por BA SA por el período 1T/2011 del IVA, en la que se incluye la cuota posteriormente declarada indebidamente repercutida correspondiente a la entrega de inmueble declarada no sujeta al impuesto. La controversia se plantea como consecuencia de la falta de ingreso por parte de BA SA de la deuda tributaria resultante de dicha autoliquidación, puesto que la Administración tributaria, si bien admite la rectificación de la autoliquidación y minorra la deuda tributaria resultante de la misma en el importe de la cuota indebidamente repercutida, deniega a la entidad X la devolución solicitada, con fundamento en la previsión contenida en el segundo párrafo del art. 14.2.c).2.º del RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa). De la regularización practicada a la entidad X se desprende que BA SA no debió repercutir el IVA en la transmisión del inmueble, dado que la operación no se encontraba sujeta al mismo. Por tanto, tratándose de una transmisión ajena al impuesto, no puede admitirse la deducción de la cuota indebidamente repercutida. Dicha cuota fue satisfecha por la adquirente a la entidad transmitente, si bien esta última no realizó el ingreso de la misma en la Hacienda pública a través de la correspondiente autoliquidación. Es decir, la cuota indebidamente repercutida nunca fue ingresada por el repercutidor. Pues bien, de acuerdo con el art. 14.2.c).2.º del RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), únicamente procederá la devolución a la persona que haya soportado la repercusión indebida siempre que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas, lo que no ocurre en este caso. De esta forma, cabe afirmar que no existe enriquecimiento injusto de la Administración, puesto que en ningún momento ha percibido la cuota repercutida en la operación. Pero, además, nunca deberá percibirla, ya que la operación no está sujeta al IVA, y éste no se ha devengado. Precisamente, por este motivo, prevé la norma reglamentaria en casos como el que nos ocupa, que la cuota indebidamente repercutida que exceda del resultado de la autoliquidación y que esté pendiente de ingreso, no sea exigible por la Administración a quien repercutió. A este respecto, consta en el acuerdo recurrido que no procede efectuar la devolución solicitada, pero sí minorar la deuda procedente de la autoliquidación de IVA de BA SA del 1T/2011 en el importe indebidamente repercutido y no ingresado en la Hacienda pública. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 7.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 126 y 129.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 14.

Ley 58/2003 (LGT), art. 7.

Ley 29/1998 (LJCA), art. 1.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**Primero.**

El día 21/04/2017 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 07/04/2017 contra el acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (Agencia Estatal de Administración Tributaria), relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, período 1T/2011.

**Segundo.**

El 18 de abril de 2015 la entidad XY SL presenta ante la Administración tributaria solicitud de rectificación de autoliquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, período 1T/2011, de la entidad BA SA.

La solicitud se fundamenta en la liquidación provisional dictada respecto a XY SL por la Dependencia Regional de Gestión de la Delegación Especial de Cataluña, por el Impuesto sobre el Valor Añadido, período 1T/2011, en la que se inadmite la deducción de la cuota soportada por 4.590.000,00 euros como consecuencia de la transmisión de un inmueble por parte de BA SA, al considerar la operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. Esta liquidación provisional ha adquirido firmeza una vez dictada por el Tribunal Supremo el 30 de mayo de 2016 sentencia desestimatoria de recurso de casación 1220/2016.

El 13 de diciembre de 2016 la entidad presenta escrito por el que solicita que se continúe la tramitación del procedimiento de devolución, al ser firme la liquidación de la que trae causa la solicitud de devolución, requisito exigido por el artículo 129.2 del Real Decreto 1065/2007.

Una vez dictada y notificada propuesta de resolución, el 24 de marzo de 2017 la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios dicta acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación por el que acuerda efectuar la rectificación de la autoliquidación solicitada, con el efecto de minorar la deuda derivada de la misma de la entidad BA SA en un importe de 4.590.000,00 euros. En el acuerdo se indica:

CONSIDERANDO que, una vez examinadas las alegaciones, hay que indicar que este Órgano al resolver la solicitud ha de limitarse a cumplir lo que de forma expresa y clara se indica en la norma que regula el procedimiento en el que nos encontramos, de devolución de cuotas indebidamente repercutidas.

En este supuesto la propuesta fue dictada de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14.2.c) del Real Decreto 520/2005.

La entidad en sus alegaciones cuestiona la procedencia de la regulación del requisito exigido para obtener la devolución que prevé el artículo 14.2.c) del Real Decreto 520/2005, en el segundo párrafo del apartado 2º, que indica que:

"No obstante lo anterior, en los casos de autoliquidaciones a ingresar sin ingreso efectivo del resultado de la autoliquidación, sólo procederá devolver la cuota indebidamente repercutida que exceda del resultado de la autoliquidación que esté pendiente de ingreso, el cual no resultará exigible a quien repercutió en el importe concurrente con la cuota indebidamente repercutida que no ha sido objeto de devolución."

La entidad considera que dicho requisito resulta "contra legem", por no estar recogido en la Directiva, ni en la Ley General Tributaria ni en la Ley del IVA, con objeto de que este Órgano no exija su cumplimiento.

Dicha pretensión no puede ser estimada por este Órgano, pues no compete al mismo cuestionar la procedencia de las normas que ha de aplicar sino que está obligado a acatar lo dispuesto en las mismas.

La cuestión sería analizar si no ha aplicado correctamente lo dispuesto en dicho artículo.

El artículo 12 de la Ley 58/2003 dispone que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil y, que en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

En este caso, la redacción de la norma aplicada no ofrece dudas de interpretación y, por tanto, se resuelve la solicitud de acuerdo con lo dispuesto en la misma.

Respecto a la alegación acerca de que esta Dependencia ha aplicado una parte de lo dispuesto en el art.14.2.c) 2º pero no otra parte, refiriéndose a que tiene en cuenta el segundo párrafo anteriormente indicado pero ha obviado lo que se dice en el primer párrafo del mismo apartado (en el que se señala que para entender cumplido el requisito es suficiente la consignación de las cuotas en la autoliquidación), hay que indicar que carece

de lógica dicha interpretación, puesto que no se trata de que se haya obviado el primer párrafo sino que, puesto que el segundo efectúa una precisión para un supuesto concreto respecto a lo dispuesto en el primero, al señalar que "No obstante lo anterior, en los casos de autoliquidaciones a ingresar sin ingreso efectivo del resultado de la autoliquidación..." y al darse la circunstancia de que es justo el supuesto en el que nos encontramos, el no haberlo aplicado hubiera sido burlar la cautela que este párrafo introduce.

En lo que se refiere al convenio singular que, según manifiesta la entidad, ha alcanzado la Agencia Tributaria con el deudor, se ha de hacer constar que, a la fecha de dictarse este acuerdo, la liquidación derivada de la autoliquidación que es objeto del mismo figura en las aplicaciones gestoras de la Agencia Tributaria en estado de pendiente de ingreso.

Por último, ante las restantes alegaciones que plantea sobre la situación injusta y desproporcionada que dicha regulación le ocasiona, por parte de este Órgano sólo cabe indicar de nuevo, que no compete al mismo el valorar si es adecuada la previsión establecida por esta norma, sino que ha de limitarse a atenerse a lo dispuesto en la misma.

Por tanto, ninguna de las alegaciones planteadas, desvirtúan lo establecido en la propuesta y, en consecuencia, se resuelve en base a los mismos fundamentos que fueron expuestos en la misma:

"CONSIDERANDO que, en este caso, se ha iniciado un procedimiento de rectificación de autoliquidación, a instancia del que soportó, que está previsto en la Ley General Tributaria, y cuya regulación específica se desarrolla en los artículos 14.2 del Real decreto 520/2005 y en el artículo 129 del Real decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Para iniciar este procedimiento es necesario que nos encontremos, como sucede en este supuesto, ante una repercusión que ha resultado indebida.

La cuestión es que, una vez iniciado este procedimiento, la Administración ha de verificar el cumplimiento de los requisitos que la norma exige, de forma específica y clara, para que pueda efectuarse la devolución al que soportó indebidamente.

Dichos requisitos, recogidos en el artículo 14.2.c) del Real Decreto 520/2005, son los siguientes:

1º Que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura cuando así lo establezca la normativa reguladora del tributo.

2º Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas. Cuando la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo tenga derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas o satisfechas por la misma, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando dicha persona o entidad las hubiese consignado en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.

No obstante lo anterior, en los casos de autoliquidaciones a ingresar sin ingreso efectivo del resultado de la autoliquidación, sólo procederá devolver la cuota indebidamente repercutida que exceda del resultado de la autoliquidación que esté pendiente de ingreso, el cual no resultará exigible a quien repercutió en el importe concurrente con la cuota indebidamente repercutida que no ha sido objeto de devolución.

La Administración tributaria condicionará la devolución al resultado de la comprobación que, en su caso, realice de la situación tributaria de la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo.

3º Que las cuotas indebidamente repercutidas y cuya devolución se solicita no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron, a quien las repercutió o a un tercero.

4º Que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. En el caso de que el derecho a la deducción fuera parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiese resultado deducible."

CONSIDERANDO que "BA SA" presentó el 18 de abril de 2011, la autoliquidación del IVA correspondiente al 1T del IVA, en la que declaró la cuota de IVA devengada de 4.590.000,00 euros.

Dicha entidad solicitó, al presentar la autoliquidación del 1T 2011, el aplazamiento del importe a ingresar de 9.533.173,85 euros (que generó la liquidación de IVA A...1346), que actualmente sigue pendiente de ingreso.

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2º del art.14.2.c) anteriormente indicado, no podrá hacerse la devolución solicitada a la entidad "XY SL", al no exceder la cuota indebidamente repercutida que asciende a

4.590.000,00 euros del resultado de la autoliquidación que está pendiente de ingreso, que asciende actualmente al importe de 11.344.362,97 euros.

En sustitución de dicha devolución, de acuerdo con lo establecido en dicho artículo, no resultará exigible a quien repercutió en el importe concurrente con la cuota indebidamente repercutida que no ha sido objeto de devolución.

Por tanto, no procede efectuar al solicitante la devolución solicitada de 4.590.000,00 euros sino que se minorará, por parte del Órgano de Recaudación, la deuda procedentes de la autoliquidación de IVA de "BA SA" del 1T de 2011 (clave A...1346) en 4.590,000,00 euros, en cumplimiento del procedimiento que prevé este artículo para garantizar la neutralidad del Impuesto".

TERCERO. Se acuerda efectuar la rectificación de la autoliquidación solicitada, que tendrá por efecto minorar la deuda derivada de la misma (A...1346) de la entidad "BA SL" en el importe de 4.590.000,00 euros.

El acuerdo se notifica a la entidad el 4 de abril de 2017.

### **Tercero.**

Contra el acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación descrito en el antecedente de hecho anterior, la entidad XY SL interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

Notificado el trámite de puesta de manifiesto del expediente, la entidad presenta escrito el 20 de abril de 2018 en el que, en síntesis, formula las siguientes alegaciones:

1. El derecho a la devolución no puede limitarse por una norma de rango reglamentario.

- El artículo 14 del Real Decreto 520/2005 no tiene apoyo legal.

- La Administración tributaria está aplicando el artículo con efectos retroactivos.

- Infringe el régimen de neutralidad del IVA.

- La propia Delegación Central de Grandes Contribuyentes no niega que se trate de una previsión contra legem.

2. La doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en los casos en los que el sujeto que pagó el IVA no puede exigirlo por vía civil a quien se lo repercutió, establece que, en principio, un Estado miembro puede denegar la devolución al repercutido, pero siempre que éste tenga la posibilidad de ejercitar una acción civil frente al sujeto pasivo que repercutió.

La entidad que repercutió indebidamente las cuotas de IVA se encuentra en situación de insolvencia. La AEAT se ha personado como acreedora del crédito de 4.590.000 euros en el concurso voluntario de BA SA. Y no sólo se ha reconocido a la AEAT como acreedor, sino que ha firmado un convenio singular con BA SA.

## **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.

### **Segundo.**

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:  
Conformidad a Derecho del acto impugnado.

### **Tercero.**

Tal como se expone en los antecedentes de hecho, la entidad XY SL adquirió un inmueble a BA SA, que le repercutió la correspondiente cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido. La Administración tributaria determinó, mediante liquidación provisional que ha adquirido firmeza, que XY SL no tenía derecho a la deducción de la cuota soportada como consecuencia de la transmisión, al encontrarse la operación no sujeta al impuesto en virtud del artículo 7.1.º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La entidad adquirente ha soportado una cuota indebidamente repercutida, por lo que, con el fin de solicitar y obtener la devolución de dicha cuota, acude al procedimiento de rectificación de autoliquidaciones regulado en los artículos 126 y siguientes del Real Decreto 1065/2007, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

En particular, el artículo 129 regula las especialidades en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta o cuotas soportadas, y dispone lo siguiente en su apartado 2:

"Los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas podrán solicitar y obtener la devolución de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. Para ello, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación en la que se realizó el ingreso indebido conforme al apartado 4 de este artículo.

A efectos del requisito previsto en el artículo 14.2.c).4.º del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, se entenderá que el obligado tributario no tiene derecho a la deducción de las cuotas soportadas, cuando en un procedimiento de comprobación o inspección se declare que no procede la deducción de dichas cuotas por haber sido indebidamente repercutidas y el acto que hubiera puesto fin a dicho procedimiento hubiera adquirido firmeza. "

El artículo 14 del Real Decreto 520/2005 regula los legitimados para instar el procedimiento de devolución y los beneficiarios del derecho a la devolución:

"1. Tendrán derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos las siguientes personas o entidades:

(...).

c) Cuando el ingreso indebido se refiera a tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión, además de las personas o entidades a que se refiere el párrafo a), la persona o entidad que haya soportado la repercusión.

2. Tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades:

(...).

c) La persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades. No obstante, únicamente procederá la devolución cuando concurren los siguientes requisitos:

1.º Que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura o documento sustitutivo cuando así lo establezca la normativa reguladora del tributo.

2.º Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas. Cuando la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo tenga derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas o satisfechas por la misma, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando dicha persona o entidad las hubiese consignado en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.

No obstante lo anterior, en los casos de autoliquidaciones a ingresar sin ingreso efectivo del resultado de la autoliquidación, sólo procederá devolver la cuota indebidamente repercutida que exceda del resultado de la autoliquidación que esté pendiente de ingreso, el cual no resultará exigible a quien repercutió en el importe concurrente con la cuota indebidamente repercutida que no ha sido objeto de devolución.

La Administración tributaria condicionará la devolución al resultado de la comprobación que, en su caso, realice de la situación tributaria de la persona o entidad que repercuta indebidamente el tributo.

3.º Que las cuotas indebidamente repercutidas y cuya devolución se solicita no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron o a un tercero.

4.º Que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. (...)."

La entidad XY SL presenta solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por BA SA por el período 1T/2011 del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la que se incluye la cuota posteriormente declarada indebidamente repercutida correspondiente a la entrega de inmueble declarada no sujeta al impuesto.

La controversia se plantea en este caso como consecuencia de la falta de ingreso por parte de BA SA de la deuda tributaria resultante de dicha autoliquidación, puesto que la Administración tributaria, si bien admite la rectificación de la autoliquidación y minorra la deuda tributaria resultante de la misma en el importe de la cuota indebidamente repercutida, deniega a XY SL la devolución solicitada, con fundamento en la previsión contenida en el segundo párrafo del artículo 14.2.c) 2.º del Real Decreto 520/2005, antes transcrito.

Alega la entidad reclamante que el derecho a la devolución no puede limitarse por una norma de rango reglamentario, y considera que el nuevo párrafo añadido por el Real Decreto 828/2013 al artículo 14.2.c) 2.º del Real Decreto 520/2005 carece de apoyo legal.

En primer lugar, cabe recordar que entre las fuentes del ordenamiento tributario se encuentran las disposiciones reglamentarias, en los términos establecidos por el artículo 7 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Se trata de disposiciones dictadas en desarrollo de la propia Ley General Tributaria, de las leyes reguladoras de cada tributo y del resto de leyes que contengan disposiciones en materia tributaria.

En el presente caso, el precepto cuestionado por la reclamante se encuentra en el Real Decreto 520/2005, 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. Dicho precepto se integra en el Capítulo V del citado Real Decreto, relativo al procedimiento de devolución de ingresos indebidos, y en el mismo se regulan las personas y entidades legitimadas para instar el procedimiento y los beneficiarios del derecho a la devolución, estableciendo los requisitos que deben cumplirse para que la devolución sea procedente.

La reclamante alega que uno de los requisitos exigidos para que proceda la devolución, el establecido en el artículo 14.2.c) 2.º, segundo párrafo, carece de apoyo legal alguno. Es decir, pretende la reclamante que una disposición específica dentro del reglamento es contraria a Derecho.

Al respecto, este Tribunal sólo puede hacer constar que el conocimiento de las pretensiones que se deduzcan en relación con disposiciones generales de rango inferior a la Ley corresponde a los Juzgados y Tribunales del orden contencioso-administrativo, tal como establece el artículo 1 de la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. Por tanto, no es el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas el procedente para el planteamiento de la ilegalidad de una disposición reglamentaria, por lo que sólo cabe inadmitir la alegación de la reclamante.

#### Cuarto.

En segundo lugar, alega la interesada la aplicación retroactiva de la modificación del artículo 14 del Real Decreto 520/2005 por parte de la Administración tributaria. Dicha modificación, por la que se introducen dos nuevos párrafos al apartado 2.c) 2.º, se realiza a través de Real Decreto 828/2013, en vigor a partir del 27 de octubre de 2013. El artículo 10 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone en su apartado 2:

"Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento."

En el caso que analizamos, la solicitud de rectificación de autoliquidación se refiere a una cuota repercutida incluida en autoliquidación presentada por el Impuesto sobre el Valor Añadido, período 1T/2011, por lo que la reclamante pretende que la modificación del artículo 14 no se aplique a su solicitud, dado que dicha modificación no estaba en vigor al inicio del citado período impositivo.

Este Tribunal debe señalar que la norma controvertida en la presente reclamación es de carácter procedimental, es decir, no afecta a la liquidación del tributo, sino a la regulación de un procedimiento de devolución que debe regirse por la normativa en vigor en el momento en que se inicia, en este caso, el 18 de abril de 2015, fecha de presentación de la solicitud de rectificación de autoliquidación.

Por tanto, a fecha de inicio del procedimiento de devolución la modificación normativa se encontraba plenamente vigente, por lo que no puede admitirse la alegación relativa a la retroactividad en la aplicación de la norma por parte de la Administración.

#### Quinto.

A continuación, alega la reclamante que la modificación del artículo 14.2.c) 2.º del Real Decreto 520/2005 infringe el principio de neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido al situar a una entidad que no es consumidor final como si lo fuera, impidiendo tanto la deducción como la devolución del impuesto, y supone trasladar al repercutido el riesgo recaudatorio.

Para la resolución de la cuestión que se plantea, es necesario partir de la propia naturaleza del impuesto. El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo. El principio de neutralidad debe presidir la aplicación práctica del impuesto, ya que lo que se pretende es gravar al consumidor final haciendo que el Impuesto pase a través de toda la cadena de fabricación y distribución sin que el empresario o profesional se vea gravado. Para que dicho principio de neutralidad sea efectivo, se arbitra el mecanismo de la deducción por fases, habilitando a cada empresario o profesional a que minore el Impuesto que repercute como consecuencia de su actividad, en las cuotas que soporta para la realización de la misma. En todo caso siempre es indispensable que dichas cuotas respondan efectivamente a entregas de bienes o prestaciones de servicios de las que el empresario o profesional ha sido destinatario. En este sentido, el régimen de deducciones, tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del impuesto devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al impuesto.

El mecanismo elegido por el Impuesto sobre el Valor Añadido para garantizar dicho principio de neutralidad es el mecanismo de la repercusión y la obligación del destinatario de la operación de soportar dicha repercusión, el cual a su vez, si es empresario o profesional y no consumidor final (en términos generales) deducirá las cuotas soportadas de las cuotas devengadas en las operaciones que realice, de forma que sólo se grave el valor añadido en cada fase, hasta que el producto llegue al consumidor final.

De la regularización practicada a la entidad reclamante se desprende que BA SA no debió repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido a XY SL en la transmisión del inmueble, dado que la operación no se encontraba sujeta al mismo. Por tanto, tratándose de una transmisión ajena al impuesto, no puede admitirse la deducción de la cuota indebidamente repercutida, como han confirmado los tribunales en sucesivas instancias. Dicha cuota fue satisfecha por la adquirente a la entidad transmitente, si bien esta última no realizó el ingreso de la misma en la Hacienda Pública a través de la correspondiente autoliquidación. Es decir, la cuota indebidamente repercutida nunca fue ingresada por el repercutidor.

De acuerdo con el artículo 14.2.c) 2.º del Real Decreto 520/2005, únicamente procederá la devolución a la persona que haya soportado la repercusión indebida siempre que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas, lo que no ocurre en este caso. De esta forma, cabe afirmar que no existe enriquecimiento injusto de la Administración, puesto que en ningún momento ha percibido la cuota repercutida en la operación. Pero, además, es fundamental señalar, que nunca deberá percibirla, ya que la operación no está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, y éste no se ha devengado. Precisamente, por este motivo, prevé la norma reglamentaria en casos como el que nos ocupa, que la cuota indebidamente repercutida que exceda del resultado de la autoliquidación y que esté pendiente de ingreso, no sea exigible por la Administración a quien repercutió. A este respecto, consta en el acuerdo recurrido que no procede efectuar la devolución solicitada, pero sí minorar, por

parte del Organo de Recaudación, la deuda procedente de la autoliquidación de IVA de BA SA del 1T de 2011 en 4.590.000,00 euros, esto es, en el importe indebidamente repercutido y no ingresado en la Hacienda Pública.

La doctrina de este TEAC, recogida en resoluciones como la de 22 de septiembre de 2015 (RG 5328/12) y 25 de abril de 2015 (RG 7547/12), señala que no procede exigir por parte de la Administración tributaria el ingreso del IVA no devengado basándose en el artículo 203 de la Directiva del IVA puesto que nuestra normativa exige declarar el IVA devengado, sin hacer mención al IVA repercutido, y no está traspuesto dicho artículo. Por ello, en este caso, no cabría exigir el ingreso de un IVA repercutido, cuando se ha comprobado que la operación no estaba sujeta.

Por el contrario, la devolución a la reclamante claramente implicaría un perjuicio para la Administración, que asumiría un coste que ninguna relación tiene con el ámbito tributario, sino que es una cuestión que debe dirimirse entre los interesados como particulares, acudiendo en su caso a la correspondiente vía jurisdiccional.

En este sentido, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en sentencia de 6 de noviembre de 2003, asuntos acumulados C-78/02 a C-80/02, Maria Karageorgou y otros, señala que:

"Según se desprende de los apartados 40 y 41 de la presente sentencia, los servicios de que se trata en el asunto principal no están sujetos al IVA y, por consiguiente, el importe que figura por error como IVA en las facturas correspondientes a dichos servicios no puede calificarse de IVA".

Finalmente, analizadas las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea citadas por la reclamante en sus alegaciones, este Tribunal considera que en nada modifican las conclusiones alcanzadas, puesto que en todos los casos planteados sí hubo ingreso de las cuotas indebidamente repercutidas por parte del repercutidor en la Administración tributaria, que es precisamente el requisito objeto de controversia en la presente reclamación.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

#### **ACUERDA**

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

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