

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

Referencia: NFJ075077

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 18 de septiembre de 2019

Sala 2.<sup>a</sup>

R.G. 5069/2016

**SUMARIO:**

**Procedimiento de revisión en vía administrativa. Reclamaciones económico-administrativas. Actos reclamables. En aplicación de los tributos. Actos de repercusión o de retención tributaria. Actos de repercusión.** *Impugnación por parte del destinatario de factura rectificativa habiendo una liquidación previa firme -en sede del proveedor-, basándose la factura rectificativa en esa liquidación.* El objeto de controversia se reduce en la presente resolución a la verificación de la procedencia o no de la obligación de repercusión de determinadas cuotas de IVA, estando la capacidad de enjuiciamiento del TEAC limitada por un acto firme de la Inspección tributaria que determina, sin matiz alguno, la procedencia de la repercusión. Así, la Inspección indicó la procedencia de la repercusión, de forma que el problema se planteó en el momento en el que el teórico destinatario de los servicios no aceptó la misma, interponiendo una reclamación entre particulares en la vía económico administrativa.

Pues bien, en aquellos casos en que se parta de una calificación jurídica que, independientemente de su corrección, derive de un acto o sentencia firme, la competencia revisora del TEAC no alcanza la revisión de dicho criterio, salvo que, de ser posible, accione un procedimiento especial de revisión de actos firmes.

En consecuencia, en esta concreta situación, el margen de maniobra del TEAC se reduce al examen y control de los presupuestos necesarios para poder emitir las facturas, como el cumplimiento del plazo de repercusión y la correcta emisión de las facturas, para lo que deberá tener en cuenta los arts. 88 y 89 de la Ley 37/1992 (Ley IVA). Cuestión distinta sería aquella en la que la rectificación de la factura o la emisión de la nueva factura se hubiera realizado a plena iniciativa del obligado tributario, sin mediar previamente acto de la inspección o sentencia judicial firmes, supuesto en el que lógicamente el margen de actuación del TEAC para verificar la procedencia de dicha actuación es total.

Trayendo causa la reclamación de la que ahora se conoce de una actuación inspectora que devino en una liquidación firme, no le es dado al TEAC entrar a conocer de su adecuación a derecho, por lo que ha de desestimarse el recurso. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

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

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

Se ha visto el presente recurso de alzada contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de noviembre de 2015 (R.G.:28/31043/2012) en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido en dos facturas por la mercantil **XI IBERIA, SL** emitidas el 30 de octubre de 2012.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

La mercantil **XI IBERIA S.L.** (en adelante **XI IBERIA**) es una entidad constituida en España, perteneciente al Grupo multinacional **X**, siendo la filial española de la sociedad suiza **XI, SA** (en adelante **XI SA**), tabaquera del grupo, encargada de centralizar las ventas de tabaco en toda Europa.

En el desarrollo de su actividad, **XI IBERIA**, presta a la sociedad suiza **XI SA** servicios de apoyo relacionados, fundamentalmente, con el marketing, publicidad y la promoción de sus productos en nuestro mercado, como así se recoge en el contrato de prestación de servicios de fecha 17 de octubre de 2006.

En ejecución de tal contrato, **XI IBERIA** no repercutía el impuesto en dichas facturas, al entender que la localización de los servicios prestados se encuentra fuera del territorio de aplicación del impuesto por aplicación de la regla contenida en el artículo 69 de la Ley del IVA, al ser el destinatario de los mismos un empresario o profesional no localizado en el territorio de aplicación del impuesto español.

#### Segundo.

Con fecha 30 de marzo de 2012 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración procedió a la incoación del Acta de disconformidad, número A02 ..., relativa al concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, período de junio de 2011, al entender que los referidos servicios de marketing deberían entenderse localizados en el territorio de aplicación del Impuesto.

#### Tercero.

Con fecha 30 de octubre de 2012 **XI SA** recibió dos facturas con nº 9812000111 y 9812000114 emitidas por **XI IBERIA**, en las que se repercutía el IVA al tipo general del 21%, con un importe respectivo de 523.303,11 euros y de 718.342,65 euros, el concepto facturado era la prestación de servicios y gastos de marketing, según el contrato suscrito el 17 de octubre de 2006 entre ambas entidades.

**XI IBERIA** señalaba en las facturas que procedía la repercusión de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA), con la mención "operación sujeta y no exenta, localizada en el territorio de aplicación del impuesto". Asimismo, **XI IBERIA** justificaba la repercusión en la regularización practicada por la Inspección de los Tributos en el Acuerdo de liquidación fechado el 6 de septiembre de 2012, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de Madrid, en el que se declaraba que dicho acuerdo no fue objeto de reclamación o recurso.

#### Cuarto.

**XI SA**, disconforme con las anteriores facturas promovió con fecha 30 de noviembre de 2012 ante el Tribunal Regional de Madrid reclamación económico administrativa, con número de registro R.G.: 28/31043/2012. En el escrito de interposición, la reclamante señaló que los servicios prestados por **XI IBERIA** fueron: asesoramiento comercial relativo a estrategias de negocio; asesoramiento en aspectos relacionados con técnicas y métodos de venta y distribución en el mercado español; servicios de publicidad y marketing para la promoción de los productos y marcas de **XI** distribuidos en el mercado español; elaboración de informes relativos a la evolución del mercado del tabaco en España; análisis de mercado con el fin de determinar posibles tendencias en el futuro; posibilidades de nuevas áreas de negocio; suministro de cualquier otra información relativa al mercado que pudiera ser de interés para **XI SA**; información sobre el cumplimiento de obligaciones legales, formales y fiscales; información sobre aspectos regulatorios que pudieran ser relevantes, en particular, relativa a marcas; cualquier otra información relativa a aspectos sociales del tabaco.

De esta forma, los servicios de publicidad, marketing y promoción prestados por **XI IBERIA** en ningún caso han consistido en la difusión directa al público de un mensaje publicitario, al estar prohibida expresamente por la normativa comunitaria y la interna. Por tal motivo, no podían considerarse producidos en el territorio de aplicación del Impuesto.

#### Quinto.

**XI IBERIA** con ocasión del correspondiente trámite, presentó un escrito manifestando lo siguiente:

- Que en virtud del contrato de prestación de servicios suscrito con **XI SA** de fecha 17 de octubre de 2006, emitió en el mes de junio de 2011 dos facturas de 2.900.207,44 euros y de 3.207.104,87 euros en las que no repercutió cuota de IVA alguna, al entender que dichos servicios se localizaban fuera del TAI al ser su destinatario

una empresa Suiza; que con fecha de 30 de marzo de 2012 la Inspección de los Tributos de Madrid le incoó acta de disconformidad, A02 con nº ..., incrementando las cuotas de IVA devengado en junio de 2011, pro entender que dichos servicios se localizaban en el TAI por aplicación de la regla residual del artículo 70 Dos de la Ley 37/1992, al considerarse que la utilización o explotación efectiva de los mismos se produce en el TAI. Tras ser desestimadas las alegaciones formuladas frente a la propuesta de regularización contenida en el acta de referencia, la Inspección de los Tributos dictó el correspondiente Acuerdo de liquidación que confirmaba la propuesta; no interpuso recurso o reclamación alguna frente al mismo, por lo que devino firme.

- Que dada la regularización practicada, procedió a repercutir a XI SA el IVA correspondiente por los servicios facturados.

- Que a pesar de efectuar dicha repercusión, considera que el criterio seguido por la Inspección de los Tributos contradice al mantenido, de forma continuada, por la DGT; y que es por ello, por lo que comparte las dudas plantadas en la presente reclamación por XI SA. De esta forma, cree conveniente someter al criterio de este Tribunal la sujeción al IVA español de estos servicios por aplicación de la cláusula de cierre del artículo 70.Dos de la Ley del IVA.

#### **Sexto.**

El Tribunal Regional de Madrid, en resolución de fecha 26 de noviembre de 2015, desestimó las pretensiones de la recurrente, conforme al criterio mantenido por el Tribunal Central, entre otras en la Resolución de 19 de julio de 2012 (RG 1485/2010), en donde se analizaba la aplicación de la cláusula de cierre del referido artículo, el Tribunal Central señaló que: "viendo a declarar que los servicios de publicidad y marketing prestados a un empresario establecido en otro Estado miembro se consideran localizados en sede del destinatario, sin que pueda considerarse localizados en el TAI por el mero hecho de que se comercialicen en el TAI los productos a los que afectan los servicios de publicidad, de acuerdo con el artículo 70.Dos; es decir, en el caso analizado por el TEAC, resulta de aplicación la regla general dado que el destinatario de los servicios está establecido en otro Estado miembro. Sin embargo, a sensu contrario, si el destinatario no estuviese establecido en otro Estado miembro, como ocurre en el presente, los servicios sí se entenderían localizados en el TAI."

Dicha resolución fue notificada a la recurrente el día 23 de diciembre de 2015.

#### **Séptimo.**

XI SA, disconforme con la anterior resolución, promovió con fecha 22 de enero de 2016 el presente recurso de alzada. En el escrito de interposición, la interesada reiteró las alegaciones vertidas anteriormente.

### **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:

Si es adecuada la repercusión del IVA por los servicios prestados por XI IBERIA a la que se ha hecho referencia en la descripción de los hechos.

#### **Tercero.**

Considera relevante este Tribunal traer a colación, a este respecto, el criterio establecido por la Audiencia Nacional acerca del alcance de la facultad revisora de los Tribunales Económico-Administrativos en el contexto de las reclamaciones por actos de repercusión entre particulares.

Así, con fecha 12 de enero de 2017, la Audiencia Nacional dictó la Sentencia nº 1602/2017 (Nº Rec. 356/2014 y Nº Resolución 33/2017) en la que apreciaciones muy relevantes a este respecto.

El objeto de la controversia se reduce tanto en aquella ocasión como en la que nos ocupa en la presente resolución a la verificación de la procedencia o no de la obligación de repercusión de determinadas cuotas de IVA, pero en ambas ocasiones la capacidad de enjuiciamiento del TEAC estaba limitada por un acto firme de la Inspección Tributaria que determina, sin matiz alguno, la procedencia de la repercusión. Así, en ambos casos, la Inspección indicó la procedencia de la repercusión, de forma que el problema se planteó en ambas ocasiones en el momento en el que el teórico destinatario de los servicios no aceptó la misma, interponiendo una reclamación entre particulares en la vía económico administrativa.

En el caso examinado por la Audiencia Nacional en la referida Sentencia de 12 de enero de 2017, el TEAC había concluido que la calificación de la operación realizada por la Inspección era errónea y que, por tanto, no había cuota alguna que repercutir. Así, el contribuyente se encontró con que había ingresado en Hacienda unas cuotas de IVA que no podía repercutir al supuesto destinatario pero que tampoco podría recuperar por la vía de ingresos indebidos al derivar de una liquidación firme que, a pesar de la solicitud del contribuyente, no fue revocada por la Administración.

La Audiencia razonó que, efectivamente, una situación como la descrita en la que coexisten criterios contradictorios en el seno de la Administración, es contrario al principio de seguridad jurídica, siendo que el contribuyente actuó ciñéndose al criterio manifestado por la Inspección. Por todo lo anterior, la Audiencia concluyó, en su fundamento de derecho cuarto, lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

No cabe duda de que el razonamiento del TEAC es incompleto y que la neutralidad del impuesto puede verse amenazada por ello, pues si bien es cierto que por la vía de la primera devolución de ingresos indebidos instada la recurrente recibió ya las cuotas indebidamente soportadas, también lo es que la misma vía le ha negado la posibilidad de recuperar las cuotas que en su día debió facturar, derecho que tiene reconocido por una liquidación tributaria firme. Así las cosas, el TEAC deberá verificar si en la emisión de la nueva factura concurren los presupuestos establecidos en los artículos 88 y 89 de la Ley 37/1992 y su normativa reglamentaria de desarrollo, singularmente el cumplimiento de los requisitos temporales y formales legalmente establecidos, sin que esa actividad pueda realizarse por esta Sala en el presente recurso, dado el carácter revisor de esta jurisdicción. Finalmente, y en coherencia con lo expuesto, tampoco podemos dar una respuesta favorable a la petición acumulada de la recurrente, pues la actuación administrativa cuestionada guarda plena coherencia interna y además, es acorde con las tesis de la recurrente en el sentido de que no cabe revisar las actuaciones firmes de la Administración, al menos al margen de los procedimientos especiales previstos al efecto, y ese es el presupuesto del que deriva la inadmisión de revisión de su petición.

Este Tribunal Central comparte la conclusión efectuada por la Audiencia Nacional por lo que en aquellos casos en que se parta de una calificación jurídica que, independientemente de su corrección, derive de un acto o sentencia firme, la competencia revisora de este TEAC no alcanza la revisión de dicho criterio, salvo que, de ser posible, accione un procedimiento especial de revisión de actos firmes (volvemos a subrayar nosotros).

Así, la referida Sentencia de la Audiencia Nacional se manifiesta:

En consecuencia, en esta concreta situación, el margen de maniobra del TEAC se reduce al examen y control de los presupuestos necesarios para poder emitir las facturas, como el cumplimiento del plazo de repercusión y la correcta emisión de las facturas, para lo que deberá tener en cuenta los artículos 88 y 89 de la Ley 37/1992. Cuestión distinta sería aquella en la que la rectificación de la factura o la emisión de la nueva factura se hubiera realizado a plena iniciativa del obligado tributario, sin mediar previamente acto de la inspección o sentencia judicial firmes, supuesto en el que lógicamente el margen de actuación del TEAC para verificar la procedencia de dicha actuación es total. L

La codemandada señala que es indisociable de la función encomendada al TEAC de verificar la procedencia de la repercusión solicitada, la realización de la calificación jurídica de la operación subyacente. No nos cabe duda de que eso es así, tal y como hemos anticipado, cuando la rectificación se hace de forma espontánea por el sujeto pasivo, pero ese margen de calificación del TEAC se reduce notablemente cuando, como en este caso, existe una sentencia judicial o acto firme que ya ha resuelto dicha cuestión. En consecuencia la labor del TEAC se limita a los términos expuestos.

Trayendo causa la reclamación de la que ahora se conoce de una actuación inspectora que devino en una liquidación firme, no le es dado a este Tribunal entrar a conocer de su adecuación a derecho, por lo que ha de desestimarse el recurso.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

**ACUERDA**

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

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