

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ077735

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 26 de febrero de 2020

Sala 2.^a

R.G. 2449/2017

SUMARIO:

Procedimientos tributarios. Procedimiento de gestión. Procedimientos de gestión tributaria en la Ley 58/2003. En el procedimiento de comprobación limitada no cabe la regularización íntegra del IVA indebidamente soportado. En cuanto a la pretensión del interesado de reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos, señala el Tribunal que, como ya apuntó el Tribunal de instancia, teniendo en consideración las circunstancias concretas del caso que nos ocupa y de acuerdo con lo previsto en el art. 221.4 de la Ley 58/2003 (LGT) y 14.3 del RD 520/2005 (RGRVA), para el reconocimiento del derecho a la devolución del ingreso indebido que se pretende habría de instarse un procedimiento de rectificación de autoliquidación regulado en los arts. 126 y siguientes del RD 1065/2007 (RGAT). El supuesto que se plantea en el presente procedimiento es aquel en que no se admite la deducibilidad de la cuota del IVA repercutido, porque dicha repercusión fue indebida. La no deducibilidad de las cuotas indebidamente repercutidas es una cuestión pacífica. Ahora bien, el supuesto anterior abre la posibilidad de solicitar, por parte del indebidamente repercutido, la devolución de ingresos indebidos, cuyo reconocimiento procede una vez se haya comprobado, por parte de los órganos competentes, los requisitos exigidos para ello.

El procedimiento tramitado, en el que se resuelve la no deducibilidad de las cuotas del IVA soportado es un procedimiento de gestión tributaria, en particular el procedimiento de comprobación limitada, regulado en los arts. 136 a 140 de la Ley 58/2003 (LGT) y 163 a 165 del RD 1065/2007 (RGAT). La característica principal del procedimiento de comprobación limitada es la restricción de facultades que la Administración tributaria puede ejercitar y que son exclusivamente las previstas en su normativa reguladora. Pues bien, el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos requiere de la realización de comprobaciones que afectan a distinto obligado tributario de quien soportó la repercusión del tributo, siendo que las necesidades de comprobación que entraña exceden de las competencias y del alcance correspondientes al procedimiento de comprobación limitada en que se acuerde la no deducibilidad de las cuotas soportadas indebidamente repercutidas. No existe, en el procedimiento de comprobación limitada, cauce legal que permita que el órgano actuante proceda al examen de las circunstancias y requisitos que recoge la normativa para proceder al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos. Lo anterior ha de entenderse sin perjuicio de que la Administración, en el seno de un procedimiento distinto, enderezado a la adecuada verificación de la concurrencia de los requisitos necesarios para el reconocimiento de la devolución de ingresos indebidos, proceda al mismo. Dicho procedimiento de comprobación, que debería iniciarse de oficio, es el cauce procedimental que el Tribunal considera adecuado para la llevanza a efecto del principio de regularización única y el respeto al principio de neutralidad, de necesaria compatibilidad con la escrupulosa observancia de los límites a los que la actuación administrativa debe sujetarse, según la configuración que, de sus procedimientos, hace el ordenamiento jurídico vigente. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 136, 140, 221 y 237.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 20 y 99.

RD 520/2005 (RGRVA), arts. 14 y 59.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 126, 129, 163 y 165.

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 la resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El 22 de abril de 2013 se notificaron a la recurrente liquidaciones provisionales en relación con los períodos trimestrales correspondientes a los ejercicios 2009, 2010 y 2011.

Con dichas notificaciones se puso fin a los distintos procedimientos de comprobación limitada iniciados mediante: requerimiento notificado el 27 de diciembre de 2012, en cuanto al seguido para regularizar la situación tributaria respecto a 2009; propuesta de liquidación notificada el 15 de febrero de 2013, en cuanto al seguido para regularizar la situación tributaria respecto a 2010; y requerimiento que se entendió notificado el 2 de agosto de 2012, en cuanto al seguido para regularizar la situación tributaria respecto a 2011.

En lo que a este recurso interesa (por ser objeto de impugnación) la regularización practicada se concreta en considerar como no deducibles las cuotas soportadas con ocasión de la compra de ciertos inmuebles, efectuada en el segundo trimestre del ejercicio 2009. Señala la Administración al respecto lo siguiente:

"1) No se entiende deducible la factura recibida de ZY SL por corresponder a un IVA soportado superior al legalmente permitido según el artículo 94 Tres no es deducible.

El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29), dispone que estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

El artículo 20, apartado uno, números 20º y 22º de la Ley 37/1992, dispone que estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones: 22º. Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

Por otra parte, el propio artículo 20, en su apartado dos, establece que las exenciones relativas a los números 20º, 21º y 22º del apartado uno del citado artículo podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y, en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.

Preceptúa igualmente esta norma que se entenderá que el adquirente tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en el que se haya de soportar el Impuesto permita su deducción íntegra, incluso en el supuesto de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales.

Los requisitos reglamentarios a que se hace referencia anteriormente se establecen por el artículo 8, apartado 1 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31), según el cual la antedicha renuncia ha de comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes. El mismo precepto establece que dicha renuncia se efectuará operación por operación y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes inmuebles.

En la escritura pública aportada no consta efectuada la renuncia a la exención mencionada con anterioridad, ni consta que se le haya comunicado al adquirente con anterioridad a su adquisición, por ello, la operación de compraventa del inmueble es una operación exenta del Impuesto.

Independientemente de lo anterior, cabe destacar las siguientes consideraciones que implican que si se hubiera efectuado la renuncia a la exención ésta tampoco sería válida: De conformidad con lo mencionado anteriormente, a efectos de la renuncia a la exención prevista por el artículo 20, apartado Dos, de la Ley del Impuesto, el transmitente podrá renunciar en la forma y con los requisitos detallados en el Reglamento del

Impuesto, siempre que el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y, en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.

En todo caso, el destino previsible del inmueble deberá estar, debidamente justificado por elementos objetivos, pudiendo ser objeto de comprobación posterior.

De conformidad con el artículo 99, apartado dos, de la ley del Impuesto las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado.

Por ello, podrá ser objeto de deducción la cuota devengada como consecuencia de la adquisición por un sujeto pasivo bienes inmuebles cuyo destino, siguiendo criterios razonables y debidamente justificados, sea, previsiblemente realizar operaciones sin exención del Impuesto.

En el caso que nos ocupa, la entidad declara en su modelo 390 que realiza la actividad de promoción inmobiliaria. En fecha 30/04/2009 la entidad ha adquirido 9 locales, a su vez, es propietaria de una vivienda situada en ...adquirida en el año 2006. En el ejercicio 2009 objeto de la presente comprobación, la entidad ha formalizado la venta de uno de los locales adquiridos (finca nº...) exento del Impuesto en fecha 16-07-2009 y ha arrendado otros.

Por tanto, la entidad X, ha realizado operaciones exentas del Impuesto que no generan derecho a la deducción. Por la actividad de promoción el porcentaje de prorata es el 0% y por la actividad de alquiler es del 94%. Según datos en las declaraciones presentadas por la entidad constan declarados ingresos por alquileres en su declaración del Impuesto sobre Sociedades de dicho ejercicio por importe de 63871,12 euros cuando a efectos de alquileres con derecho a deducción declara en el Impuesto sobre el valor añadido 59.434,79 euros.

- El artículo 7 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993) -en adelante, TRLITPAJD-, que regula el hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del impuesto, dispone en sus apartados 1.A) y 5 lo siguiente: '1. Son transmisiones patrimoniales sujetas: A) Las transmisiones onerosas por actos 'inter vivos' de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

'5. No estarán sujetas al concepto de 'transmisiones patrimoniales onerosas', regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.' Pues bien, de acuerdo con el precepto transcrito, la transmisión onerosa de un inmueble en el supuesto de que la segunda entrega de tal inmueble, que quedó sujeta y no exenta del IVA por el mecanismo de la renuncia a la exención, cuando posteriormente, por razón del destino del bien, diferente del previsto inicialmente, se compruebe que no hubiera sido procedente la renuncia y sí la exención, estará, en principio, sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, por el concepto de transmisión onerosa de un bien inmueble (artículo 7.1.A) del TRLITPAJD).

No obstante, la sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD está supeditada a que tal transmisión no esté sujeta al IVA o, si lo está, al tratarse de un bien inmueble, a que esté exenta de dicho impuesto.

- A este respecto, cabe indicar que la exención del IVA debe ser efectiva, sin que tenga tal consideración la exención renunciada en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992 cuando se compruebe que no estuvo debidamente justificada por elementos objetivos, ya que en tal caso, la exención no se ha aplicado efectivamente (artículo 7.5 del TRLITPAJD).

Por todo lo dicho la operación de compraventa del inmueble deducida en el apunte 8 de su libro registro, está sujeta pero exenta del Impuesto sobre el valor añadido, por un lado por no constar fehacientemente la renuncia a la exención, y por otro lado, en aquel caso de que se hubiera renunciado, dicha renuncia sería incorrecta.

- La entidad presenta alegaciones manifestando que dichas compras se trataron de la primera transmisión de los inmuebles por la entidad vendedora que había sido la promotora y constructora de los mismos.

No obstante se desestiman sus alegaciones. Dichos inmuebles fueron promovidos por la entidad vendedora quien efectuó la división horizontal de la misma en algunos casos en el año 99 y en otros en el año 2001, no obstante dichas transmisiones no se entienden que son objeto de primera entrega.

Según el artículo 20 Uno 22º no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a los 2 años por sus propietarios o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. Según datos obrantes en esta Oficina gestora y según la escritura de compraventa aportada figuran varias fincas arrendadas por las cuales el adquirente se subroga en la posición jurídica del transmitente.

En concreto, la entidad vendedora tenía alquiladas fincas a ... al menos desde el año 2004 y a partir de la adquisición de las fincas por parte de X, el alquiler lo efectúa con esta última. En consecuencia, la entrega efectuada no se entiende que es primera entrega sujeta y no exenta a IVA.

(...)

- 3) Tampoco es deducible el IVA correspondiente a la compra del inmueble a WY SL por corresponder a un IVA superior al legalmente establecido según el artículo 94 Tres de la Ley 37/1992 y del mismo modo que se ha motivado en el punto 1) anterior. Según escritura de compraventa la finca transmitida es propiedad del transmitente desde que efectuó la división horizontal en el año 2001 y a su vez se manifiesta que la finca se encuentra arrendada. En consecuencia, no se considera que es primera entrega según el artículo 20 Uno 22º sino segunda entrega exenta del Impuesto. La finca consta arrendada desde el año 2005 primero a Q de ... y con posterioridad a V a quien le mantiene el alquiler X algunos meses".

A partir de la regularización practicada en el segundo trimestre del ejercicio 2009, detallada anteriormente, y en lo que al recurso interesa, la regularización de los venideros periodos consiste en la no procedencia de la "compensación de cuotas de periodos anteriores".

Segundo.

No conforme con los acuerdos de liquidación anteriores, el 16 de mayo de 2013 se interpuso, por la entidad interesada, reclamaciones económico administrativas ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, alegando, en síntesis, lo siguiente:

Primero. Que en el año 2009 se adquirieron unos determinados inmuebles, cuya compra comportó la repercusión del IVA por parte de las entidades vendedoras, ZY SL y WY SL, mediante la remisión de las correspondientes facturas que consignaron cuotas por importe de 191.187,07 euros y 32.000,00 euros, respectivamente.

Las cuotas de IVA soportado fueron trasladadas a la casilla correspondiente de la autoliquidación por el IVA del 2T 2009, a efectos de la deducción que no admite la Administración tributaria.

Segundo. Que "manifiesta esta parte que tal como ya manifestó expresamente en el procedimiento, en la interposición de los recursos económico administrativos aquí acumulados; acepta la detracción llevada a cabo en el procedimiento de comprobación de sus cuotas de IVA contabilizadas como deducibles y deducidas de sus autoliquidaciones por importe de 460,23 euros por el año 2009; de 245,24 euros por año 2010 y de 138,55 euros; allanándose en definitiva a las liquidaciones recurridas en todo en cuanto no sea el derecho a deducción de los Impuestos sobre el Valor Añadido de los que fue sujeto repercutido en las dos transacciones específicamente citadas de referencia".

Tercero. "Como sea que esta parte reclamante ya se había allanado previamente a los demás ajustes y rectificaciones propuestos por la Administración Tributaria en el procedimiento de comprobación, a excepción de los derechos dimanantes de haber sido repercutido de las cuotas de IVA de cuantías 191.187,07 euros más

32.000,00 euros = importe total 223.187,07 euros; para el caso de admitir que este importe es una repercusión indebida del Impuesto sobre el Valor Añadido por los motivos reseñados y que suponen un gravamen indebido de los mismos para el sujeto de la repercusión, procederá en los términos legales y reglamentarios que se tramite expediente de devolución de estos ingresos indebidos, para lo cual será preciso en el ámbito tributario que las entidades que repercutieron indebidamente el Impuesto se constate que lo ingresaron en el Tesoro Público".

Cuarto. Que "procede imperativamente reconocer el derecho a la devolución en la persona del repercutido de las dos cuantías del Impuesto sobre el Valor Añadido de las que es improcedentemente repercutido del IVA en esas transmisiones de las que no nació el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando a ella sí se le repercutió y lo satisfizo; y que habiendo sido ingresados en el Tesoro Público por las entidades que efectuaron indebidamente la repercusión; tienen el carácter de ingresos indebidos en materia tributaria de los que el derecho a la devolución de tales ingresos indebidos corresponderá a **X SL**".

Quinto. Que "Todo lo que ha restado ser objeto de discusión en esta vía económico administrativa será el derecho o no a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado por **X SL**; y para el caso de que lleguemos a la conclusión de que dicho Impuesto sobre el Valor Añadido estaba indebidamente devengado e indebidamente repercutido por el emisor, procederá su devolución por estar improcedentemente repercutido".

El Tribunal de instancia resolvió de forma acumulada las reclamaciones referidas a los periodos de 2009, 2010 y 2011, estimando la reclamación correspondiente a la liquidación por los periodos del ejercicio 2011, declarando la caducidad del procedimiento, la anulación de la liquidación que del mismo resulta y la procedencia de la devolución de las cantidades ingresadas, y desestimando las reclamaciones correspondientes a las liquidaciones de los periodos de los ejercicios 2009 y 2010, señalando la no deducibilidad de las cuotas soportadas mencionadas y que no competía al Tribunal la tramitación del procedimiento de rectificación de autoliquidación, que está atribuido a los órganos de gestión tributaria.

Tercero.

No conforme con la resolución anterior, el 1 de octubre de 2016, la interesada interpuso recurso de alzada alegando, en síntesis, lo siguiente:

* Que el Tribunal de instancia ha resuelto cuestiones no planteadas por el interesado sin conceder trámite al mismo, para que pudiera formular alegaciones.

* Que el Tribunal de instancia ha empeorado la situación del reclamante, añadiendo una fundamentación jurídica adicional a la contenida en la regularización practicada.

* Que el Tribunal de instancia no ha atendido al núcleo de la cuestión planteada.

* Que procede reconocer el derecho a la devolución de ingresos indebidos y resolver en consecuencia.

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 ajustada a derecho la resolución dictada en primera instancia por el TEAR de Cataluña.

Tercero.

En primer lugar, señala el recurrente que el Tribunal de instancia ha violado su derecho a la defensa y ha extendido la revisión sin haber dado trámite al reclamante. En particular, señala que se han examinado cuestiones no planteadas sin haberse expuesto previamente a la parte interesada para que formule alegaciones. Y se refiere, más concretamente, a lo resuelto por el Tribunal de instancia en sus fundamentos tercero y cuarto.

El Tribunal de instancia, en su fundamento de derecho tercero, resuelve, tras analizar la dilación imputada por la Administración en el cómputo del plazo de duración del procedimiento de comprobación limitada correspondiente a los periodos del ejercicio 2011, a la luz de la normativa y la jurisprudencia aplicable, la anulación de las liquidaciones practicadas por considerar la caducidad del referido procedimiento.

La cuestión de la caducidad del procedimiento no había sido alegada por el reclamante.

El artículo 237 de la LGT señala:

1. Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante.

2. Si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados las expondrá a los mismos para que puedan formular alegaciones.

Del mismo modo, el artículo 59 del RGRVA señala:

Si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados, las expondrá a los que estuvieran personados en el procedimiento y les concederá un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que formulen alegaciones.

De acuerdo con lo anterior, si el Tribunal extiende la revisión a cuestiones distintas a las planteadas por el interesado, debiera poner las mismas de manifiesto y concederle un plazo para formular alegaciones.

Quiere hacer mención este Tribunal a lo señalado por el mismo en su resolución para la Unificación de Doctrina de 24 de noviembre de 2010 (RG:1/2010) que, en lo que puede afectar a la cuestión aquí planteada, dispone lo siguiente:

En efecto, como acertadamente señala el Director recurrente, la extensión de la revisión de oficio en la vía económico-administrativa no puede ser entendida, ni ejercida, como una facultad sin límites. Así lo ha señalado recientemente el propio Tribunal Supremo quien, en sentencia de 8 de julio de 2010, Rec. n.º 7081/2005, ha afirmado que la interdicción de la reformatio in peius constituye tanto una proyección del principio de congruencia como una garantía del régimen de los recursos tanto en vía jurisdiccional como en vía administrativa, siendo evidente, como afirma el Alto Tribunal, que "si se aceptase que los órganos competentes para resolver los recursos puedan modificar de oficio, en perjuicio de los recurrentes, la resolución impugnada por éstos, se introduciría un elemento disuasorio para el ejercicio del derecho a los recursos legalmente establecidos". (Sentencia de 29 de enero de 2008; en términos casi idénticos, Sentencias de 23 de noviembre de 2005 y de 2 de junio de 2003). Así, en la sentencia citada, el Tribunal Supremo, tras diferenciar entre la incongruencia omisiva y la incongruencia por exceso, señala: "Debe recordarse que, conforme a reiterada doctrina del Tribunal Constitucional la interdicción de la reformatio in peius, «aunque no esté expresamente enunciada en el art. 24 CE, tiene una dimensión constitucional», dado que, por un lado, «representa un principio procesal que forma parte del derecho a la tutela judicial efectiva a través del régimen de garantías legales de los recursos, que deriva, en todo caso, de la prohibición constitucional de indefensión», y, por otro, es una proyección del principio de congruencia que impide al órgano judicial «exceder los límites en que esté planteado el recurso, acordando una agravación de la sentencia impugnada que tenga origen exclusivo en la propia interposición de éste». De este modo, la denominada reforma peyorativa «tiene lugar cuando la parte recurrente, en virtud de su propio recurso, ve empeorada o agravada la situación jurídica creada o declarada en la resolución impugnada, de modo que lo obtenido con la decisión judicial que resuelve el recurso es un efecto contrario al perseguido por el recurrente, que era, precisamente, eliminar o

aminorar el gravamen sufrido con la resolución objeto de impugnación» (SSTC 203/2007, de 24 de septiembre; 204/2007; y 41/2008).

De forma concreta en relación con la conveniencia de que los Organos Económico-administrativos se pronuncien sobre cuestiones no planteadas por los interesados, ha expresado su parecer el Tribunal Supremo en Sentencia de 5 de diciembre de 1988: "Es evidente que los Tribunales Económicos no son «órganos de gestión» sino de «resolución de reclamaciones», y en el procedimiento contemplado no es la Administración quien impugna el acto sino quien manifiesta su conformidad con él. No es, por tanto, lícito al Tribunal convertirse en un órgano de gestión (que vulneraría el art. 90 de la Ley General Tributaria) y corregir el acto en beneficio de quien ha mostrado conformidad con su contenido. A mayor abundamiento, la Administración, tras dictar el acto firme de gestión tributaria, no puede modificarlo sino a través de su declaración de lesividad o su revisión (arts. 154 y 171 de la Ley General Tributaria) y el Tribunal Económico (como órgano de ella que es) sólo tiene facultad resolutoria de reclamaciones dentro de la pretensión que le ha formulado el reclamante, ya que, en otro caso, la Administración podría volverse de sus propias decisiones sin necesidad de impugnarlas. De ahí que el Tribunal Económico puede, en efecto, como dice el art. 169 de la Ley General Tributaria, el art. 17 del Texto articulado de 5 de julio de 1980 y el art. 44-3 del Reglamento de Procedimiento (...), revisar todas las cuestiones que ofrezca el expediente, incluso las no planteadas por los interesados si se les concede un plazo de 15 días para alegaciones, pero de tal revisión no puede resolver en términos más perjudiciales para el reclamante que los contenidos en el acto de gestión tributaria o resolución inferior, únicamente por él impugnados".

Así pues, esta Sala considera que la extensión de la revisión en vía económico-administrativa, en el caso de cuestiones derivadas del expediente pero no planteadas por los interesados, tiene como límites la interdicción de la *reformatio in peius* y, como proyección de la figura anterior, el principio de congruencia, y tiene como fundamento el proteger los derechos de los administrados incluso en el supuesto de no haber sido planteados por éstos de forma expresa en la reclamación o recurso. Por dicha razón, a la vista de las conclusiones anteriores, y por aplicación del principio contenido en el artículo 3.2 de la LGT de eficacia y de limitación de costes indirectos en la actuación tributaria, es cuestionable la oportunidad de que los órganos de revisión ejerzan la potestad a que se refiere el artículo 237 LGT en el supuesto concreto que nos ocupa, habida cuenta que la situación del obligado tributario no experimentaría variación respecto de la inicialmente derivada de la actuación de la Administración tributaria objeto de impugnación.

No obstante, el pronunciamiento de oficio será procedente cuando ello suponga una clara ventaja al interesado (prescripción de algún período trimestral), debiéndose señalar que en cualquier caso, al no tratarse de un defecto formal que haya provocado indefensión, el pronunciamiento de oficio sobre el período de liquidación no exime al órgano de revisión de resolver asimismo sobre todas las cuestiones de fondo planteadas por los interesados en la reclamación.

La cuestión referida al plazo de duración del procedimiento, que pudiera determinar la caducidad del mismo y que puede tener como consecuencia la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, puede y debe ser apreciada de oficio y, en la medida que resulta favorable al interesado, no entiende este Tribunal que se haya vulnerado su derecho a la defensa, que es precisamente lo que pretende evitar la previsión contenida en el apartado 2 del artículo 237 de la LGT, al señalar la necesidad de poner la circunstancia de manifiesto a los interesados para que puedan formular alegaciones.

Debe desestimarse, pues, la primera de las alegaciones que formula el reclamante.

Cuarto.

Por otra parte, y del mismo modo, señala el interesado que en el fundamento de derecho cuarto el Tribunal de instancia incluye una fundamentación que vulnera el principio de *"reformatio in peius"*, considerando que con la misma el Tribunal está reconociendo de forma tácita la improcedencia de la devolución de ingresos indebidos solicitada.

Señala el reclamante que el Tribunal ha extendido su revisión a cuestiones no planteadas y que ha empeorado con ello su situación inicial. En particular, señala que en el fundamento de derecho cuarto se apoya en distinta jurisprudencia cuya aplicación al caso impediría el derecho a la devolución de las cuotas del IVA que le fueron indebidamente repercutidas.

Este TEAC ya se ha pronunciado sobre la cuestión del límite de la facultad revisora, señalando que el mismo se encuentra en la imposibilidad que tiene el Tribunal de denegar las pretensiones de los reclamantes basándose en hechos distintos a los considerados por el órgano de aplicación de los tributos. Este veto protege el derecho de defensa del contribuyente quién, en caso contrario, pierde una instancia revisora y se obliga a alegar por primera vez, en otra instancia superior, contra la nueva cuestión.

En particular, resuelve en su resolución de 9 de marzo de 2013 (RG: 00/03011/15) lo siguiente:

QUINTO. *Sobre esta cuestión se ha pronunciado el Tribunal Supremo en Sentencia de 19 de diciembre de 2012 (rec casación 559/2010): "La facultad revisora concedida a los órganos económico-administrativos versa sobre el examen de la conformidad a derecho del acto administrativo de liquidación tributaria, lo que comporta que todo lo que exceda del examen jurídico de dicha cuestión constituye una irregularidad invalidante en su proceder, al sustituir la decisión alcanzada por los órganos de gestión por otra distinta en el curso de la reclamación interpuesta por el propio contribuyente, lo que asimismo implica un incumplimiento flagrante del papel que le atribuye nuestro ordenamiento jurídico. Si bien es cierto que el órgano económico-administrativo puede analizar todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, estando facultado, tras el análisis del supuesto de hecho, para determinar el marco jurídico de referencia, obteniendo de su aplicación las consecuencias pertinentes, no es menos cierto que lo que no puede es alterar el supuesto de hecho determinado por el órgano de gestión (...) introduciendo en el debate un "nuevo" hecho que perjudica al reclamante (...)"*.

Es conclusión de la jurisprudencia expuesta que si bien la Ley concede a los Tribunales Económico-Administrativos amplias competencias revisoras pudiendo entrar a analizar cuestiones no planteadas -en cuyo caso el propio reglamento de revisión establece que deberá comunicarse al interesado- cuando el Tribunal en sus funciones revisoras deniega la pretensión del reclamante en virtud de hechos distintos a los considerados por el órgano de aplicación de los tributos coloca al contribuyente en una indefensible procesal, al impedirle alegar sobre la misma, perdiendo una instancia revisora y obligándole a alegar por primera vez, ya en alzada, contra la cuestión nueva.

No le es, por tanto, desconocida a este Tribunal la cuestión anterior referida a los límites a la facultad revisora, pero entiendo que no concurren tales circunstancias en el caso que nos ocupa.

Sin perjuicio de lo señalado en el fundamento de derecho anterior donde precisamente, por ser el pronunciamiento estimatorio, no resulta aplicable lo señalado en cuanto a los límites de la revisión, la alegación referida al cambio de fundamentación jurídica por parte del Tribunal de instancia no puede prosperar.

En primer lugar, quiere señalar este Tribunal que no se ha producido una conculcación del principio de interdicción de la *reformatio in peius*, toda vez que la situación del reclamante se ha mantenido conforme a lo resuelto por la Administración, al haberse desestimado sus alegaciones en cuanto a los periodos del ejercicio 2009 y 2010.

En segundo lugar, revisados por este Tribunal los fundamentos cuarto y quinto del Tribunal de instancia, no se alcanza la conclusión que apunta el recurrente. En el fundamento cuarto se analiza la jurisprudencia aplicable a la cuestión formal de la renuncia a la exención prevista en el artículo 20.Dos de la Ley del IVA, y en el quinto se pronuncia sobre el requisito, a efectos de deducibilidad de cuotas, del destino previsible de los bienes, previsto en el artículo 99.Dos de la misma Ley del IVA.

De este modo, el Tribunal de instancia no apunta de forma expresa a la conclusión alcanzada por el recurrente. Dado que no realiza de forma expresa ninguna matización acerca de lo resuelto por la Administración, la regularización se mantiene en la línea que esta estableció y que es congruente, además, con lo previsto en la normativa que resultaba aplicable en el momento a que se refiere la regularización, esto es, no se llevó a cabo la renuncia a la exención con los requisitos formales exigidos y, pese a admitir formalmente la renuncia, con base en las matizaciones que al respecto ha establecido la jurisprudencia, la misma no sería admisible conforme al criterio del destino previsible del bien adquirido. Por lo tanto, las cuotas soportadas fueron indebidamente repercutidas, no procediendo así la deducción de las mismas.

Concluye este Tribunal que de la resolución del Tribunal de instancia no se desprende la improcedencia del derecho a la devolución de ingresos indebidos al que alude el recurrente, teniendo en cuenta además, que el propio Tribunal de instancia se refiere a esta cuestión en su fundamento de derecho sexto en que señala su incompetencia para la tramitación de la rectificación de autoliquidaciones por corresponder esta a los órganos de gestión tributaria.

Quinto.

Por último, y en cuanto a la pretensión del interesado de reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos, quiere señalar este Tribunal que, como ya apuntó el Tribunal de instancia, teniendo en consideración las circunstancias concretas del caso que nos ocupa y de acuerdo con lo previsto en el artículo 221.4 de la LGT y 14.3 del RGRVA, para el reconocimiento del derecho a la devolución del ingreso indebido que se pretende habría de instarse un procedimiento de rectificación de autoliquidación regulado en los artículos 126 y siguientes 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 por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, (RGAT en lo sucesivo).

El supuesto que se plantea en el presente procedimiento es aquel en que no se admite la deducibilidad de la cuota del IVA repercutido, porque dicha repercusión fue indebida. La no deducibilidad de las cuotas indebidamente repercutidas es una cuestión pacífica apoyada tanto por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE en adelante), según se señala en sentencias de 13 de diciembre de 1989, asunto C-342/87, 31 de marzo de 2013, asunto C-642/11, ó 26 de abril de 2017, asunto C-564/15, como del Tribunal Supremo, en sentencia de 5 de junio de 2014.

Ahora bien, como hemos señalado anteriormente, el supuesto anterior abre la posibilidad de solicitar, por parte del indebidamente repercutido, la devolución de ingresos indebidos, cuyo reconocimiento procede una vez se haya comprobado, por parte de los órganos competentes, los requisitos exigidos para ello.

En este contexto conviene recordar que este Tribunal ha establecido criterio reiterado en relación con la procedencia del reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en aplicación del principio de regularización íntegra. En este sentido se pronuncian, entre otras, las resoluciones de 19 de febrero de 2015 (RG 00/03545/2011), 14 de diciembre de 2017 (RG 00/03516/2014), 29 de noviembre de 2018 (RG 00/19088/2015) y, más recientemente, las resoluciones de 25 de junio de 2019 (RG 00/1972/2017) y de 15 de julio de 2019 (RG 00/5359/2016). Así, en la primera de todas ellas, este Tribunal afirmó:

De acuerdo con esta jurisprudencia del Tribunal Supremo, en los casos en que el adquirente hubiera deducido el importe de las cuotas de IVA de forma indebida (bien porque las cuotas fueron repercutidas improcedentemente porque la operación debía tributar por el concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas, bien porque el sujeto pasivo destinatario de la operación no era aquel que se había deducido las cuotas sino la comunidad o entidad sin personalidad jurídica en la que quedaba integrado aquel, siendo por tanto esta comunidad o entidad el sujeto pasivo destinatario de la operación) y se vea sometido a una actuación inspectora de regularización, la Inspección no puede limitarse a no admitir la deducción de las cuotas indebidamente repercutidas, y practicar liquidación para que el obligado tributario que está siendo objeto de comprobación que fue destinatario de la repercusión de las cuotas del impuesto ingrese de nuevo dichas cuotas indebidamente deducidas e intereses de demora y posteriormente, restablecida la situación, instar la devolución del ingreso indebido, sino que la Administración tributaria debe adoptar la solución más favorable para el interesado, que evite una duplicidad impositiva y el consiguiente enriquecimiento por parte de la Administración, debiendo efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si efectivamente tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al IVA, garantizando así la neutralidad del impuesto.

En el presente caso, la oficina gestora, rechaza la deducción por el hecho de que la transmisión de los locales es una operación exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas), al no cumplirse los requisitos para poder renunciar a la exención del impuesto sobre el valor añadido, habiéndose efectuado, por tanto, una repercusión indebida del impuesto por parte del sujeto pasivo que realizó la entrega del bien inmueble.

No consta en el acuerdo impugnado pronunciamiento alguno en cuanto al derecho a la devolución a favor del obligado tributario comprobado de las cuotas indebidamente repercutidas, por lo que de acuerdo con la jurisprudencia y los criterios establecidos por el Tribunal Supremo, la solución adoptada por la Administración tributaria es contraria al principio de proporcionalidad y neutralidad del IVA. Esto es, si bien es correcta la regularización de la oficina gestora en cuanto que el adquirente no podía deducir las cuotas, en realidad soportó la repercusión, por lo que practicar liquidación para que ingrese de nuevo las cuotas indebidamente deducidas más

los intereses de demora, independientemente de la regularización sobre la base de la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas), no puede considerarse razonable por los graves perjuicios que se ocasionan al obligado tributario objeto de comprobación tributaria y conduce a una situación totalmente injusta, con el consiguiente perjuicio para el destinatario adquirente del bien, en cuanto comporta una doble tributación por unas mismas operaciones que sólo puede ser reparada si al final se consigue la devolución del IVA.

La Oficina gestora, ante la conclusión de la exención del IVA, y la sujeción de la operación al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Determinados (concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas); examinado este supuesto que reúne las mismas condiciones de aquellos que han sido examinados por la jurisprudencia del Tribunal Supremo citada anteriormente, debió, además de determinar la inexistencia del derecho a la deducción de las cuotas soportadas, reflejar la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA, y acordar si efectivamente el reclamante tiene derecho a la devolución del IVA indebidamente repercutido, regularizando así la situación con respecto al IVA, por lo que, al no quedar acreditado en el expediente que el reclamante no tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, se acuerda confirmar la regularización practicada, no procediendo exigibilidad de cuota alguna en la medida en que no exceda de aquella que fue soportada por el reclamante.

La doctrina señalada de este Tribunal se ha venido pronunciando en la misma línea que la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que de forma reiterada se ha referido al derecho a la regularización íntegra, entre otras, en sus sentencias de 3 de abril de 2008 (rec. 3914/2002), 18 de septiembre de 2013 (rec. 4498/2012), 5 de febrero de 2015 (rec. 1933/2013) y, más recientemente, sentencias de 10 y 17 de octubre de 2019 (rec. 4153/2017 y 4809/2017, respectivamente).

No obstante lo anterior, es necesario establecer matizaciones derivadas de la propia naturaleza de los procedimientos tributarios en el seno de los cuales se adoptan las decisiones que conducen a las situaciones planteadas en este supuesto.

En este sentido, y como señala la última de las sentencias del TS mencionada: "una cosa es, por un lado, determinar y, en su caso, declarar la existencia del derecho a la devolución de las cuotas y, otra distinta, delimitar el cauce procedimental para llegar a dicha conclusión". Esto es, ha de distinguirse la perspectiva sustantiva y la procedimental.

La primera, la perspectiva sustantiva es la referida de forma reiterada por la jurisprudencia del TS y acogida por la doctrina de este Tribunal, según lo señalado anteriormente.

Por su parte, la vertiente procedimental ha sido abordada sucintamente por el Tribunal Supremo en las mencionadas sentencias de 10 y 17 de octubre de 2019. Señala la primera de ellas, recaída en el recurso 4153/2017, lo siguiente:

SÉPTIMO. *La devolución de tributos indebidos en el caso de tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión.*

Ambas partes fundamentan, principalmente, sus posturas en una visión contrapuesta del principio de íntegra regularización.

Por un lado, el recurrente defiende que, en unidad de acto, procedía en el procedimiento de inspección acordar la devolución de las cuotas indebidamente soportadas.

Por otro lado, la Administración entiende que la operatividad de ese principio ha sido reconocida jurisprudencialmente para otros supuestos, apuntando, además, que no cabe su aplicación a los efectos pretendidos en situaciones de fraude o abuso.

Sin perjuicio del principio de íntegra regularización, cuya virtualidad en el seno del procedimiento inspector se analizará en el siguiente fundamento de derecho, conviene poner de manifiesto que, a partir de la lectura conjunta del artículo 14.3 con relación al artículo 14.1 c) del Reglamento de revisión en vía administrativa, el derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos se confiere -por lo que aquí importa- a la persona o entidad que haya soportado la repercusión cuando el ingreso indebido se refiera a tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión.

Pues bien, de conformidad con el artículo 14.3 del Reglamento de revisión en vía administrativa, ese derecho a la devolución de ingresos indebidos podrá solicitarse por el obligado tributario que soportó la

repercusión indebidamente, instando la rectificación de la autoliquidación mediante la que se hubiese realizado el ingreso indebido.

En estos casos específicos, el artículo 14.3 del Reglamento 2005 conecta con la previsión del artículo 120.3 LGT que habilita al obligado tributario que considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, a instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que reglamentariamente se establezca; y con el artículo 221.4 LGT en cuya virtud, cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del art.120 de la LGT.

Ahora bien, estos preceptos se refieren a procedimientos específicos, en virtud de los cuales un obligado tributario insta la devolución de los ingresos indebidos, específicamente, de las cuotas indebidamente repercutidas.

Sin embargo, el escenario en el que nos encontramos es aquí otro distinto, pues existe ya un procedimiento de inspección cuyo objeto versa, precisamente, sobre la improcedencia de tributar por IVA y, por ende, de repercutir cuotas, de soportar la repercusión y, en definitiva -si se considera que concurren los requisitos anteriormente referidos del artículo 14 del reglamento de 2005-, de obtener la devolución de dichas cuotas.

Por tanto, no cabe mantener aquí la procedencia de acudir a un eventual procedimiento autónomo (específico de devolución) cuando de manera nuclear y principal, las cuestiones a solventar no son sino una consecuencia directa e inmediata de lo que se discutió, analizó y comprobó por la Administración en el seno del procedimiento de inspección.

Y concluye, sobre esta cuestión, en el Fundamento de Derecho Noveno, lo siguiente:

NOVENO. La aplicación del principio de íntegra regulación a la vista de las circunstancias del caso.

Ciertamente, cuando se trata de cuotas indebidamente repercutidas, determinar la devolución puede entrañar cierta complejidad desde el momento que, al menos son tres elementos diferentes los que concurren: sujeto pasivo, sujeto repercutido y Administración tributaria. Es decir, siendo varios los obligados tributarios el grado de complejidad es mayor, pero en modo alguno cabe eludir la doctrina general de que el derecho a la devolución de las cuotas ha de determinarse dentro del procedimiento de inspección.

Tampoco la circunstancia de que quienes repercutieron las cuotas de IVA tributen -e ingresen- el mismo a través del régimen simplificado puede empañar la anterior conclusión. Al fin y al cabo, semejante dificultad resultará también predicable en el ulterior procedimiento de devolución que según la Administración debería instarse posteriormente.

A estos efectos, conviene dejar espacio para la reflexión sobre el alcance real del procedimiento de inspección y su objeto, lo que, obviamente, se encontrará condicionado por cierto casuismo.

Ahora bien, a tenor (i) del ejercicio de las funciones administrativas que el artículo 141 LGT reconoce a la inspección tributaria, (ii) del objeto del procedimiento de inspección (artículo 145 LGT) y (iii) del alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección (artículo 148 LGT) resulta difícil negar que el procedimiento de inspección es adecuado para comprobar los requisitos que para la devolución establece el artículo 14.2 c) del Reglamento de 2005. De hecho, la Administración en ningún momento justifica lo contrario.

Además, sin perjuicio del soporte que proporciona la seguridad jurídica, una elemental consideración de los principios de economía procedimental, de eficacia de la actuación administrativa (artículo 103 CE) y de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario (artículo 3.2 LGT) refuerza el entendimiento que sostenemos del principio de íntegra regularización.

Descendamos ahora al caso. El procedimiento de inspección aumenta la base imponible de la recurrente por considerar no deducible el IVA consignado como soportado en una serie de facturas, que fueron analizadas por la Administración con relación a personas físicas y jurídicas determinadas y que le permitieron concluir que no respondían a operaciones reales, en definitiva, a servicios efectivamente prestados sino que, en realidad, documentaban un supuesto de simulación. Las propias actuaciones inspectoras detallan con minuciosidad dichas circunstancias, incluyendo la descripción de la situación económica, profesional e, incluso, familiar, de los terceros repercutidores, por lo que cabe considerar que semejante contexto resulta adecuado, de entrada, para averiguar si los mismos ingresaron las cuotas que la recurrente soportó indebidamente.

Debe aclararse, en orden a esa investigación complementaria que resulta necesaria, que está referida a la averiguación del concreto hecho de si los repercutidores hicieron o no el ingreso de las cantidades repercutidas, o si lo hicieron en una cantidad inferior a la que resultaba procedente.

Y tiene también que subrayarse que, en el caso de que el resultado de la averiguación sea la constatación de un no ingreso, o de un incorrecto ingreso inferior, la labor investigadora podrá extenderse, así mismo, a comprobar si en ese concreto incumplimiento tributario hubo una colaboración de los repercutidos (en razón de la vinculación que hayan mantenido con los repercutidores); y la íntegra regularización final podrá ponderar las consecuencias jurídicas de la colaboración en ese específico incumplimiento tributario que comportaría el no ingreso o el incorrecto ingreso de lo repercutido.

Teniendo en cuenta el aspecto procedimental abordado en esta reciente sentencia del Tribunal Supremo, no podemos olvidar que el procedimiento tramitado, en el que se resuelve la no deducibilidad de las cuotas del IVA soportado es un procedimiento de gestión tributaria, en particular el procedimiento de comprobación limitada, regulado en los artículos 136 a 140 de la LGT y 163 a 165 del RGAT.

La característica principal del procedimiento de comprobación limitada es la restricción de facultades que la Administración tributaria puede ejercitar y que son exclusivamente las previstas en su normativa reguladora. En particular, el artículo 136.2 de la LGT dispone, en su redacción aplicable *ratione temporis*, lo siguiente:

2. En este procedimiento, la Administración tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:

a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.

b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.

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

d) 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.

La limitación competencial que establece la LGT es esencial en este procedimiento y, a estos efectos, en orden a la delimitación del elenco de facultades ejercitables por la Administración y a la determinación de los efectos de la liquidación resultante, adquiere especial importancia, en cada caso, la delimitación de la naturaleza y alcance del procedimiento, que necesariamente debe constar en la comunicación de su inicio.

La jurisprudencia y el criterio de este Tribunal se muestran muy rigurosos a la hora de considerar el alcance de los procedimientos de gestión tributaria, debiendo este ajustarse a lo que resulta de las competencias a desarrollar en los mismos, delimitadas por su normativa reguladora, así como a la necesidad de que dicho alcance, como ya hemos referido, quede igualmente señalado en el acuerdo de inicio a efectos de garantizar la seguridad jurídica y los derechos y garantía de los contribuyentes.

Esto ha llevado a numerosos pronunciamientos en que se señala que determinados procedimientos no resultan adecuados para revisar ciertas cuestiones que exceden del alcance de los mismos por la complejidad que entrañan.

El procedimiento de comprobación limitada, por su propia naturaleza, se circunscribe a las competencias otorgadas y que se especifican en los antes referidos artículos, en particular, el 136.2 de la LGT, transcrito, y especialmente restrictivo en lo que a las actuaciones frente a terceros se refiere.

En este sentido, que manifiesta la importancia de la limitación del alcance en los procedimientos de comprobación limitada, se ha pronunciado este Tribunal en su resolución de 12 de diciembre de 2013 (RG: 00/04030/2011), en la que se señala lo siguiente:

Determinado el alcance expresado en la comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación limitada y la regularización efectuada por la Oficina Gestora, la cuestión que este Tribunal debe resolver es si

dicha regularización se corresponde con el alcance comunicado. Así, este Tribunal Central considera que en la medida en que el alcance se circunscribe a constatar que los datos que figuran en los Libros Registros del IVA han sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones y en la declaración resumen anual, así como comprobar los requisitos formales de las facturas que se soliciten, y que la regularización considera que se han incumplido los requisitos establecidos en los artículos 92 y siguientes de la Ley 37/1922 para ejercer el derecho de la deducción, la Administración, en su comprobación, no se ha ajustado al alcance comunicado al inicio del procedimiento de comprobación limitada, y tampoco procedió a la modificación de dicho alcance en los términos previstos en el artículo 164.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, anteriormente transcrito.

En consecuencia, este TEAC aprecia un defecto procedimental trascendente, (...).

Podemos citar, igualmente, la resolución dictada por el TEAR de Cataluña de 14 de junio de 2016 (RG:08/03840/2013) que señala, en cuanto a las facultades que cabe desplegar en un procedimiento de comprobación limitada, lo siguiente:

Resulta de relevancia significar que el procedimiento de comprobación limitada se configura con un alcance amplio, pero como indica su propio nombre, limitado, sin llegar al ejercicio de las facultades plenas de comprobación e investigación que corresponden a la Inspección. Es por ello que se establecen, en el ejercicio de las funciones de comprobación, determinados límites como son la realización de actividades fuera de la oficina, el requerimiento de información que no sea objeto de aportación por la existencia de una obligación de información periódica o para la ratificación de la misma, el análisis de movimientos financieros o el examen de la contabilidad mercantil.

(...) A juicio de este Tribunal la regularización practicada no acredita la falsedad de las facturas y ello por cuanto, el procedimiento de comprobación limitada se revela inadecuado para llevar a cabo una comprobación como la efectuada en relación a la minoración de la deducción de las cuotas soportadas en las facturas emitidas por el Sr. Oscar González. En este caso, constan tanto las facturas adecuadamente descritas y cuya relación con la actividad desarrollada no plantea dudas, así como el abono de las mismas. A partir de estos dos hechos incontrovertidos, la presunta prueba de la falsedad de las facturas emitidas no podía ventilarse mediante el mero análisis de las facturas y libros registros de IVA, sino que exigía, para llegar a una conclusión válida y segura, indagar de una manera más intensa en otros datos y hechos, tales como el requerimiento al emisor de las facturas presuntamente falsas, el análisis de su estructura económica para acreditar si aquél podía realizar los servicios que se ponen en duda (lo que a su vez puede suponer el examen de la contabilidad mercantil), el destino real de las transferencias bancarias, etc., todas ellas funciones que quedan fuera del marco competencia de la comprobación limitada por cuanto suponen el ejercicio de verdaderas facultades de comprobación. Ciertamente, la Oficina Gestora no incurrió en un exceso en la atribución de sus facultades, pero siendo necesario la realización de funciones vedadas en dicho procedimiento para verificar el propio presupuesto en que se basa la regularización, conlleva dos consecuencias: falta de acreditación de lo pretendido por la gestora e imposición de una situación de indefensión material al sujeto pasivo, que determina que deba anularse la liquidación provisional.

En la devolución de ingresos indebidos ha de tenerse en cuenta lo dispuesto por el artículo 14 del RGRVA, cuyos apartados 2 y 3 disponen lo siguiente:

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 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, a quien las repercutió 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. En el caso de que el derecho a la deducción fuera parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiese resultado deducible.

3. En los supuestos previstos en los párrafos b) y c) del apartado 1, el obligado tributario que hubiese soportado indebidamente la retención o el ingreso a cuenta o la repercusión del tributo podrá solicitar la devolución del ingreso indebido instando la rectificación de la autoliquidación mediante la que se hubiese realizado el ingreso indebido.

El reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos requiere de la realización de comprobaciones que afectan a distinto obligado tributario de quien soportó la repercusión del tributo, siendo que las necesidades de comprobación que entraña exceden de las competencias y del alcance correspondientes al procedimiento de comprobación limitada en que se acuerde la no deducibilidad de las cuotas soportadas indebidamente repercutidas.

Sobre esta cuestión se ha pronunciado el TEAR de Madrid, estimando las pretensiones de la reclamante frente a los órganos de gestión de la AEAT, que rechazaron tramitar una solicitud de rectificación de autoliquidaciones por considerar que habrían de llevar a cabo competencias que excedían de lo dispuesto en los artículos reguladores del procedimiento de comprobación limitada. Así, señaló en su resolución de 25 de abril de 2011 (RG: 28/00953/2009), una vez transcritos los artículos reguladores de cada uno de los procedimientos mencionados, lo siguiente:

CUARTO. En este supuesto, la reclamante solicitó la rectificación de la autoliquidación al órgano competente, la Administración Tributaria en la que había presentado la declaración del Impuesto, aportando la documentación en la que basaba su pretensión. Para su resolución la oficina gestora tiene las competencias descritas en el artículo 127 del Reglamento, entre las que se incluye la solicitud de los informes que considere necesarios, por lo que no es ajustada a derecho la motivación del acuerdo impugnado que se basa en los preceptos que regulan otros procedimientos. Por otra parte el artículo 128 del Reglamento establece que en la resolución que ponga fin al procedimiento habrá de acordarse o no la rectificación de la autoliquidación, precepto que se ha incumplido puesto que la oficina gestora no ha entrado a conocer del fondo del asunto.

En consecuencia, deben retrotraerse las actuaciones al momento anterior a la resolución del procedimiento, debiendo dictarse resolución a efectos de que la interesada obtenga del órgano gestor un pronunciamiento expreso sobre sus pretensiones en el que se cumpla lo establecido en los artículos 127.4 y 128 del Reglamento.

Lo anterior pone de manifiesto que las facultades contempladas para sendos procedimientos son distintas y han de tramitarse, en consecuencia, de forma independiente, no procediendo considerar la rectificación de autoliquidaciones en el seno de un procedimiento de comprobación limitada.

Esta conclusión es coherente con lo señalado por el Tribunal Supremo cuando resuelve que no procede la tramitación de la rectificación porque las cuestiones controvertidas podrían dirimirse en el seno del propio procedimiento inspector. Así, como se ha puesto de manifiesto, cuando nos encontremos en el curso de un procedimiento inspector ya iniciado, habrá de resolverse, en el seno del mismo, sobre el derecho a la devolución

de las cuotas indebidamente repercutidas que han sido soportadas y cuya deducibilidad es objeto de controversia, puesto que en tal procedimiento, de alcance general o parcial, se consideran todas las cuestiones que afecten a un determinado concepto y periodo objeto de comprobación y las competencias de los órganos actuantes son más amplias.

No existe, en el procedimiento de comprobación limitada, cauce legal que permita que el órgano actuante proceda al examen de las circunstancias y requisitos que recoge la normativa para proceder al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos. Lo anterior ha de entenderse sin perjuicio de que la Administración, en el seno de un procedimiento distinto, enderezado a la adecuada verificación de la concurrencia de los requisitos necesarios para el reconocimiento de la devolución de ingresos indebidos, proceda al mismo. Dicho procedimiento de comprobación, que debería iniciarse de oficio, es el cauce procedimental que este Tribunal considera adecuado para la llevanza a efecto del principio de regularización única y el respeto al principio de neutralidad, de necesaria compatibilidad con la escrupulosa observancia de los límites a los que la actuación administrativa debe sujetarse, según la configuración que, de sus procedimientos, hace el ordenamiento jurídico vigente.

En lo que a la separación, en el ámbito de la gestión tributaria, de los procedimientos de comprobación limitada y de rectificación de autoliquidaciones se refiere, el propio TJUE recoge tal solución de procedimientos independientes, a tramitar de forma separada conforme a lo señalado en la normativa procedimental interna de cada uno de los Estados Miembros. Así, en su sentencia de 26 de abril de 2014, asunto C-564/15, Farkas, señala lo siguiente (el subrayado es nuestro):

47. Por otra parte, se ha de señalar que el ejercicio del derecho a la deducción del IVA se limita únicamente a los impuestos devengados, es decir, a los impuestos que corresponden a una operación sujeta al IVA o ingresados en la medida en que se hayan devengado (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de febrero de 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, apartado 39). Pues bien, el IVA abonado por el Sr. Farkas al vendedor del hangar móvil objeto del litigio principal no se había devengado.

48. Así pues, ese IVA no se adeudaba y dado que su pago no respetó uno de los requisitos de fondo del régimen de inversión del sujeto pasivo, el Sr. Farkas no tenía derecho a deducirlo.

49. No obstante, el Sr. Farkas puede reclamar la devolución del impuesto que pagó indebidamente al vendedor del hangar móvil, de conformidad con lo dispuesto en el Derecho nacional (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de febrero de 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, apartado 42).

50. A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, a falta de normas de la Unión en materia de solicitudes de devolución de tributos, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que pueden formularse tales solicitudes, siempre que dichas condiciones respeten los principios de equivalencia y de efectividad, es decir, que no sean menos favorables que las que se aplique a reclamaciones similares basadas en normas de Derecho interno ni estén estructuradas de una forma que se haga prácticamente imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, apartado 37).

51. Habida cuenta de que corresponde en principio a los Estados miembros determinar las condiciones en que puede regularizarse el IVA indebidamente facturado, el Tribunal de Justicia ha admitido que un sistema en el cual, de un lado, el vendedor del bien que ha pagado por error el IVA a las autoridades tributarias puede solicitar su devolución y, de otro lado, el adquirente del bien puede ejercer frente a dicho vendedor una acción de Derecho civil para reclamarle las cantidades percibidas en exceso, respeta los principios de neutralidad y de efectividad. Un sistema de esta índole permite al adquirente que ha soportado la carga del impuesto facturado por error obtener la devolución de las cantidades indebidamente abonadas (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, apartados 38 y 39 y jurisprudencia citada).

52. Asimismo, procede recordar que, según jurisprudencia reiterada, a falta de normativa de la Unión en la materia, la determinación de la regulación procesal destinada a garantizar la salvaguardia de los derechos que el

Derecho de la Unión genera a favor de los justiciables corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro en virtud del principio de autonomía procesal de los Estados miembros (véanse, en particular, las sentencias de 16 de mayo de 2000, Preston y otros, C-78/98, EU:C:2000:247, apartado 31, y de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, apartado 40).

53. No obstante, si la devolución del IVA resulta imposible o excesivamente difícil, en particular en caso de insolvencia del vendedor, el principio de efectividad puede exigir que el adquirente del bien pueda reclamar la devolución directamente a las autoridades tributarias. Por consiguiente, los Estados miembros deben establecer los instrumentos y las normas de procedimiento necesarias para permitir al adquirente recuperar el impuesto indebidamente facturado con el fin de respetar el principio de efectividad (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, apartado 41).

(...)

57. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión que las disposiciones de la Directiva 2006/112 y los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que, en una situación como la que es objeto del litigio principal, el adquirente de un bien se vea privado del derecho a la deducción del IVA que abonó indebidamente al vendedor conforme a una factura expedida según las normas del régimen de tributación ordinario del IVA, mientras que a la operación pertinente le era aplicable el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, aun cuando el vendedor ingresó el impuesto en la Hacienda Pública. No obstante, estos principios exigen, en la medida en que el reembolso, por parte del vendedor al adquirente, del IVA indebidamente facturado resulte imposible o excesivamente difícil, en particular en caso de insolvencia del vendedor, que el adquirente tenga la posibilidad de solicitar la devolución directamente a la autoridad tributaria.

Ha de concluirse, pues, que la solución tomada por la normativa nacional española, de articular dos procedimientos distintos con sus correspondientes requisitos procedimentales es conforme con la normativa y jurisprudencia de la Unión Europea.

De acuerdo con lo anterior procede confirmar la liquidación practicada por la Administración sin perjuicio de que, firme la misma, y para el caso de que la Administración no haya seguido, de oficio, el curso de acción al que antes se hizo referencia, iniciando el correspondiente procedimiento para la constatación y, en su caso, acuerdo de reconocimiento de la procedencia de la devolución de ingresos indebidos, pueda el interesado instar un procedimiento de rectificación de autoliquidación para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos, que será tramitada por los órganos que resulten competentes de acuerdo con lo señalado en el artículo 129.4 del RGAT y respetando, en todo caso, el límite temporal determinado por la prescripción de dicho derecho y la posible interrupción de la misma.

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.