

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079556

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de septiembre de 2020

Sala 2.<sup>a</sup>

R.G. 281/2018

#### 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 el caso que nos ocupa, el interesado alega que, si se considera que no se efectuaron las operaciones, se le tendría que haber reconocido el derecho a la devolución de ingresos indebidos por las cuotas repercutidas por X Centro de Formación.

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.

En cuanto al alcance del principio de regularización íntegra en este contexto, el art. 136.2.d) establece los límites para la actuación frente a terceros, concluyéndose que en el procedimiento de comprobación limitada no cabe la regularización íntegra del IVA indebidamente soportado, la cual requiere de la realización de comprobaciones en sede de quien repercutió el tributo que no son factibles en dicho procedimiento. **(Criterios 1 de 1)**

Ver comentario.

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 136, 140 y 221.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 91, 126, 129, 163 y 165.

RD 520/2005 (RGRVA), art. 14.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 8, 94 y 115.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 14.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 5.

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 19/01/2018 tuvo entrada en ese Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 13/03/2017 contra la resolución del recurso de reposición ... dictada por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, interpuesto contra el acuerdo de liquidación ... dictado por la misma Dependencia respecto del IVA del período 2 del año 2016. La cuantía de la reclamación es de 185.698,95 euros.

#### **Segundo.-**

De acuerdo con los antecedentes que obran en el expediente, el día 16 de marzo de 2016 XZQ INTERNATIONAL SARL (en adelante XZQI) presentó la autoliquidación de IVA correspondiente al período 2 del año 2016, solicitando una devolución de 185.698,95 euros.

#### **Tercero.-**

El día 6 de junio de 2016 la mencionada Dependencia Regional notificó al representante de XZQI el inicio de un procedimiento de comprobación limitada respecto de tal período.

Previa notificación de varios requerimientos, el día 2 noviembre de 2016 se notificó a XZQI la propuesta de liquidación y la concesión de un plazo de 10 días para que formulara alegaciones.

El día 4 de noviembre de 2016 XZQI solicitó una ampliación del plazo para formular alegaciones. Posteriormente, el 23 de noviembre volvió a solicitar a extensión del plazo.

La Administración no atendió esta segunda solicitud, de modo que dictó el acuerdo de liquidación ... y lo notificó el día 28 de noviembre de 2016, finalizando el procedimiento. La regularización practicada obedece a que la Administración considera que XZQI no ha acreditado la realidad de la operaciones cuya deducibilidad pretende (supuestas adquisiciones a X Centro de Formación), de modo que no reconoce ningún derecho a obtener la devolución:

"En conclusión, no hay ninguna constancia de que se hayan producido esas ventas, tanto las de X Centro de Formación a XZ, como a continuación las de XZ a X Estados Unidos, a K o a T".

#### **Cuarto.-**

Disconforme con la resolución anterior, el día 27 de diciembre de 2016 XZQI interpuso el recurso de reposición ... ante la Dependencia Regional anterior.

Dicho recurso fue desestimado mediante resolución notificada el día 14 de febrero de 2017.

#### **Quinto.-**

De nuevo, no conforme con la resolución anterior, el día 13 de marzo de 2017 XZQI interpuso la presente reclamación económico-administrativa 00/00281/2018 directamente ante este Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante TEAC).

Dicha reclamación fue remitida por error al Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (en adelante TEAR de Madrid), quien le asignó el número de reclamación 28/04911/2017 y procedió a efectuar la puesta de manifiesto, notificada el día 17 de mayo de 2017. El reclamante formuló alegaciones el día 15 de junio de 2017.

Con posterioridad, se apreció que dicha resolución había sido interpuesta directamente ante este TEAC, por lo que el TEAR de Madrid procedió a remitir el expediente, que fue recibido el día 19 de enero de 2018.

Este TEAC, a pesar de que el TEAR de Madrid ya había puesto de manifiesto el expediente y el reclamante había formulado alegaciones, decidió volver a notificar la puesta de manifiesto del expediente, tras lo que el reclamante volvió a formular alegaciones el día 10 de julio de 2019, en las que reitera los argumentos vertidos en el recurso de reposición, es decir, argumenta, en síntesis, lo siguiente:

1) La ausencia de impedimentos legales para la presentación de documentos y pruebas en el recurso de reposición.

2) La vulneración del principio de buena fe y confianza legítima al no conceder una segunda ampliación en el trámite de alegaciones del procedimiento.

3) El derecho a la deducción del IVA soportado en las adquisiciones efectuadas a X Centro de Formación, para lo que considera que cumple todos los requisitos para la deducción en tales adquisiciones. Subsidiariamente, para el caso de que no se consideren efectuadas las entregas de bienes en las que ha soportado las cuotas controvertidas, argumenta que se debe declarar la existencia de ingresos indebidos por las cuotas repercutidas.

4) Las operaciones de transmisión de las máquinas en cuestión se han efectuado mediante entregas intracomunitarias de bienes y exportaciones, salvo algunas que aún no se habían transmitido.

En relación con las entregas intracomunitarias, argumenta que los CMR contienen como datos del remitente a X Centro de Formación porque el transporte parte de sus instalaciones. Subsidiariamente, en caso de que no se considere probado el transporte, considera que las entregas no se beneficiarían de la exención del artículo 25 de la Ley del IVA, pero eso no podría afectar a la deducción de las cuotas soportadas.

En cambio, en relación con las exportaciones, argumenta que en los DUA no podía figurar como exportador al no estar establecido en el territorio aduanero de la Unión, de acuerdo con la normativa aplicable.

Subsidiariamente, en caso de que no se consideren realizadas las entregas intracomunitarias y las exportaciones en cuestión (o en caso de que se considere que XZQI no fue el sujeto pasivo de las mismas), se debería denegar la devolución por el procedimiento previsto para no establecidos, pero en ningún caso denegar el derecho a la deducción.

5) Con carácter subsidiario a todo lo anterior, la Administración debería haber reconocido el derecho a la devolución de ingresos indebidos conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

## 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:

- La conformidad a Derecho de la resolución impugnada.

### Tercero.-

En primer lugar, el reclamante alega la ausencia de impedimentos legales para la presentación de documentos y pruebas en el recurso de reposición.

A este respecto, este Tribunal, siguiendo la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de septiembre de 2018 (n.º de recurso 1246/2017), dictó la resolución de 15 de octubre de 2018 (RG 00/04805/2015) en la que manifiesta:

"Pues bien, a la vista de lo que el T.S. expone, este Tribunal deberá analizar y tener en cuenta el contenido de esos documentos, salvo que la actitud de B "haya de reputarse abusiva o maliciosa y así se constate debida y justificadamente en el expediente"; análisis que sólo podremos hacer examinando lo que en el expediente conste al respecto; y análisis que, por razones de economía procesal, vamos a hacer cuando examinemos los ajustes a los que se refieran esos dos documentos que la entidad nos ha aportado; lo que nos devuelve al examen de los ajustes practicados por la Inspección".

Más concretamente, en relación con la posibilidad de aportar pruebas en el recurso de reposición, el Tribunal Supremo ya había dictado con anterioridad la sentencia de 20 de abril de 2017 (n.º de recurso 615/2016) en la que admitía la aportación de prueba, con los límites mencionados.

Sin embargo, la alegación del reclamante en el caso concreto carece de pertinencia, puesto que la Administración no ha tenido el comportamiento que le achaca el reclamante. En efecto, en la resolución del recurso de reposición la Administración afirma:

"La recurrente no aporta documentación adicional en el presente procedimiento de revisión".

Tal explicación, si bien puede reputarse escueta, no supone que la Administración haya negado la posibilidad de aportar pruebas, sino que ha examinado las aportadas por el contribuyente, concluyendo que esos documentos no hacían prueba de ningún hecho nuevo y relevante al caso concreto.

A este respecto, este Tribunal observa los siguientes detalles:

1) La Administración notificó, en el curso del procedimiento de comprobación limitada, un requerimiento el día 6 de junio de 2016 en el que requería: a) la justificación de las operaciones correspondientes al IVA deducido; y b) la justificación de que los bienes y servicios adquiridos en tales facturas se destinaban a una actividad que permita la deducción de IVA.

2) El 16 de junio de 2016 el reclamante aportó las facturas recibidas cuya deducibilidad pretende (todas ellas de fecha 29 de febrero de 2016). Dichas facturas tienen los siguientes datos:

N.º Factura	Máquina	N.º de serie
...27	98...	...
...28	96...	...
...29	D6R...	...
...30	34...	...
...34	32...	...
...36	D6T...	...

Además, justificó la realización de operaciones que generan el derecho a deducir con los bienes y servicios adquiridos del siguiente modo:

"Con relación a las 6 facturas aquí adjuntadas que representan compras en el mercado español 4 de las 6 máquinas fueron vendidas hasta hoy y seguimos buscando clientes para las dos máquinas restantes".

3) Posteriormente, la Administración notificó el 28 de junio un nuevo requerimiento para que aportara las facturas de venta de las 4 máquinas en cuestión. Por ello, el 5 de julio de 2016 el reclamante aportó ciertas facturas para acreditar el destino dado a algunos de esos bienes, con el siguiente detalle:

Fecha factura	Adquirente	N.º Factura	Tipo
11/05/16	TM	...07	EIB
26/05/16	XZQ, INC (USA)	...10	Exportación
31/05/16	K	...11	Exportación

En dichas facturas se documentaba la transmisión de los siguientes bienes:

N.º Factura	Máquina	N.º de serie
...07	D6...	...
...10	34...	...
...10	96...	...
...11	D6R...	...

4) Posteriormente, el día 11 de julio la Administración notificó un nuevo requerimiento en el que solicitaba la aportación de los documentos que justificaban la salida fuera del territorio español de las exportaciones. Por ello, el 28 de julio el contribuyente aportó los 4 DUAs:

DUA	Máquina	N.º de serie
...8	X34...	...
...4	X96...	...
...7	XD4...	...
...5	X43...	...

Como se puede apreciar, tan sólo los dos primeros DUAs se refieren a los bienes adquiridos cuya deducción se pretende en factura (ambos transmitidos a XZQ, INC y documentados en la factura ...10), de modo que no aporta el DUA correspondiente a la transmisión a K (factura ...11).

Por el contrario, los dos últimos DUAs se refieren a maquinaria completamente distinta, con números de serie que no se corresponden con aquellas cuyas cuotas de IVA soportado que pretende deducirse en febrero.

5) Asimismo, el 12 de septiembre la Administración le requiere para que aporte, respecto de la entrega intracomunitaria de bienes, la siguiente documentación:

"CMR del transporte, factura de contratación del transporte, documentos de acompañamiento de las maquinarias, permisos de circulación, contratos de seguro de la maquinaria, y cualquier otra documentación justificativa que acredite que la maquinaria ha sido transportada por el territorio nacional y ha sido entregada a su destinatario en el estado miembro de destino".

El 20 de septiembre solicitó una ampliación de plazo, tras lo que el día 29 de septiembre solo aporta un "ejemplar para el destinatario" del CMR en el que se recoge el número de serie de la maquinaria en cuestión.

6) Tras la notificación de la propuesta de resolución, el reclamante no formuló ninguna alegación adicional ni aportó ningún otro documento.

7) En el recurso de reposición, el reclamante aportó varias facturas de venta:

Fecha factura	Adquirente	N.º Factura	Tipo
12/05/16	N CZ	...08	EIB
19/05/16	T M	...09	EIB
31/05/16	XZQ, INC (USA)	...13	Exportación
31/05/16	XZQ, INC (USA)	...12	Exportación
09/06/16	XZQ, INC (USA)	...14	Exportación
20/07/16	F... BV	...20	EIB
28/07/16	N C GMBH	...23	EIB

En dichas facturas se documentaba la transmisión de los siguientes bienes:

N.º Factura	Máquina	N.º de serie
...08	31...	...
...09	Z ... 77...	...
...13	Z ...D4...	...
...12	Z ... 43...	...
...14	Z ...14...	...
...20	Z ... 33...	...
...23	96...	...

Asimismo, también aportó facturas de las empresas logísticas, los DUAs y algunos CMR de tales operaciones (por ejemplo, no aporta el CMR de la factura ...09). Sin embargo, como se puede apreciar, ninguna de esas maquinarias ni sus números de serie se corresponden con ninguna de las máquinas cuyas cuotas de IVA soportadas pretende deducirse, por lo que tal información es absolutamente irrelevante en el curso del presente procedimiento.

No obstante, también aporta información relativa a alguna maquinaria cuyas cuotas soportó en febrero. En concreto, respecto de la factura ...07, aporta la misma factura y el mismo CMR, así como un contrato de transporte inédito hasta la fecha, en el que aparece el número de serie de la máquina recogida en tal factura, y cuyo cliente es el adquirente (T M).

De acuerdo con lo anterior, este Tribunal no puede más que concluir que el reclamante tan sólo aportó un nuevo documento pertinente en el recurso de reposición, entre mucha otra documentación absolutamente

intrascendente. Asimismo, este TEAC concluye que la Administración valoró tal prueba como insuficiente para acreditar los extremos que pretendía el reclamante, puesto que no desvirtuaba en ninguna medida las conclusiones alcanzadas en el acuerdo de liquidación.

En consecuencia, este Tribunal no aprecia que la Administración haya denegado la aportación de pruebas en sede de reposición, por lo que debe desestimarse esta alegación del reclamante.

#### Cuarto.-

La siguiente alegación se refiere a la vulneración del principio de buena fe y confianza legítima. Según el reclamante, la Administración le comunicó que le concedería una segunda ampliación del plazo de alegaciones a la propuesta de resolución y, sin embargo, resolvió sin concedérselo.

En este sentido, resulta de los hechos que obran en el expediente que la Administración notificó al reclamante la propuesta de resolución del procedimiento el día 2 de noviembre de 2016, concediéndole un plazo de 10 días para formular alegaciones.

El día 4 de noviembre el reclamante solicitó una ampliación del plazo, que fue concedida automáticamente al no haberse notificado denegación alguna en virtud del artículo 91.4 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, del Real Decreto 1065/2007 (en adelante RGAT):

"4. La ampliación se entenderá automáticamente concedida por la mitad del plazo inicialmente fijado con la presentación en plazo de la solicitud, salvo que se notifique de forma expresa la denegación antes de la finalización del plazo que se pretenda ampliar".

Posteriormente, el día 23 de noviembre el reclamante presentó otro escrito solicitando una nueva ampliación, a pesar de que esta solicitud era improcedente de acuerdo con el artículo 91.2 del RGAT:

"2. No se concederá más de una ampliación del plazo respectivo".

No obstante, esta improcedencia no era ajena al reclamante, a pesar de que yerra en el precepto aplicable, puesto que en las alegaciones de esta reclamación afirma:

"Si bien la Jefa de Dependencia conocía que la nueva ampliación de plazo no estaba amparada en la normativa vigente (pues ya se había solicitado una conforme al artículo 32 de la Ley 39/2015)".

En consecuencia, el reclamante centra la controversia en que, según su versión, la Jefa de la Dependencia habría accedido a conceder un nuevo aplazamiento el día 23 de noviembre y, sin embargo, tan sólo dos días después, el 25 de noviembre, dictó la resolución del procedimiento, notificada el día 28 de noviembre.

Pues bien, para que se pudiera acceder a la pretensión del reclamante en este punto debería resultar acreditado que la Administración aceptó tal aplazamiento. Para ello es necesario examinar a quién el corresponde la carga de la prueba, que se encuentra regulada en el artículo 105 de la LGT:

"En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

Este principio es interpretado por el Tribunal Supremo, en su sentencia de 27 de enero de 1992, en el sentido de que "cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor". En este sentido, este Tribunal entiende que el criterio apuntado por el citado artículo 105 de la Ley 58/2003 debe conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria "de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extrema sencillez la demostración de los hechos controvertidos".

En la vía económico-administrativa rige el principio de "interés" en la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de la prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario, mediante algún tipo de ficción, presunción o "relevatio ab onere probandi". Esta doctrina se encuentra contenida entre otras, en la resolución de 31 de enero de 2012 (RG 00/03700/2009) y en la resolución de 20 de julio de 2017 (RG 00/06355/2014).

Así las cosas, no puede más que aseverarse que la carga de la prueba le corresponde en este ámbito al reclamante, quien está tratando de hacer valer su derecho (la existencia de una confianza legítima que, supuestamente, la Administración habría defraudado). De igual modo, no se puede apreciar que la Administración tenga mayor facilidad de prueba que el reclamante.

Sin embargo, tal extremo no resulta ni mucho menos acreditado, puesto que se asienta únicamente en declaraciones formuladas por el reclamante. En efecto, el reclamante afirma que la Administración le ha conferido su beneplácito en una conversación telefónica, pero tal afirmación no va acompañada de ninguna prueba. Por tanto, tal hecho no se puede reputar como cierto.

En consecuencia, dado que no está acreditado el hecho que, en su caso, podría haber causado una vulneración de la confianza legítima, no puede concluirse que ésta se ha producido, de modo que ha de desestimarse esta pretensión del reclamante.

Por ello, aún menos puede aceptarse la afirmación del reclamante de que ha sufrido la pérdida del trámite de audiencia: desde el día 3 de noviembre hasta el día 24 de noviembre, ambos incluidos, el reclamante dispuso de 16 días hábiles para formular las alegaciones que considerara oportunas.

## Quinto.-

Pasando al fondo de la regularización practicada, el reclamante alega que tiene derecho a la deducción, puesto que realiza operaciones sujetas al impuesto y cumple con todos los requisitos de la deducción.

A este respecto es necesario comenzar por precisar el motivo que ha llevado a la Administración a regularizar las deducciones practicadas. En la resolución del recurso de reposición lo expresa del siguiente modo:

"[...] según se desprende de las actuaciones realizadas, no parece existir una adquisición efectiva de la maquinaria a X CENTRO DE FORMACIÓN. Del mismo modo, no se ha justificado la venta efectiva de dichas maquinarias por parte de XZQI. Por el contrario, de los documentos aportados, se desprende que la venta ha sido realizada directamente por X CENTRO DE FORMACIÓN.

[...]

En consecuencia, no queda probado que XZQI haya recibido la totalidad de las facultades y obligaciones jurídicas y económicas que le corresponden a un propietario lo que supondría que el Impuesto no se llegó a devengar, por lo que las cuotas de IVA soportado que figuran en las citadas facturas no tendrían la consideración de deducible, según dispone el artículo 98 de la Ley".

Esto es, la Administración afirma que no se han producido las entregas por las que se quiere practicar la deducción ni las transmisiones posteriores, lo que le lleva a concluir que es X Centro de Formación quien efectúa verdaderamente las transmisiones a los terceros.

Por tanto, la discusión sobre el fondo reside en si efectivamente X Centro de Formación ha efectuado entregas de bienes a XZQI. A este respecto, según el artículo 8 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA):

"Uno. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes".

Este artículo es la transposición al ordenamiento jurídico español del artículo 14.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (anteriormente el artículo 5.1 de la Directiva 77/388/CEE, Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema común del IVA: Base imponible uniforme):

"1. Se entenderá por «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario".

Este artículo ha sido interpretado en múltiples ocasiones por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE). En este sentido, la sentencia de 8 de febrero de 1990, en el asunto C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV afirma (el subrayado es de este TEAC):

"3. De los autos se deduce que mediante acta notarial de 19 de junio de 1979 otorgada por Safe y Kats, la primera debía transmitir a la segunda un derecho incondicional de propiedad sobre el inmueble, libre de hipotecas y de otros derechos reales por el precio de 2 250 000 HFL. Con arreglo a dicha acta notarial, eran de cuenta y riesgo de Kats, que adquiriría el poder a disponer del inmueble, los cambios de valor, los frutos y las cargas de la cosa vendida. Además, Safe se obligaba a efectuar la transmisión de la propiedad del inmueble cuando Kats lo deseara y a más tardar, el 31 de diciembre de 1982 [...].

7. Con arreglo a la redacción de esta disposición, el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda

operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho, como si ésta fuera la propietaria de dicho bien.

8. Esta interpretación es conforme con la finalidad de la Directiva que tiende, entre otras cosas, a que el sistema común del IVA se base en una definición uniforme de las operaciones imponibles. Ahora bien, este objetivo puede verse comprometido si la existencia de una entrega de bienes, que es una de las tres operaciones imponibles, estuviera sometida al cumplimiento de requisitos que difieren de un Estado miembro a otro, como ocurre con la transmisión de la propiedad en el Derecho civil.

9 Procede, pues, responder a la primera cuestión que el apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se considera «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien".

La idea anterior ha sido desarrollada posteriormente en otras sentencias, como en la sentencia de 8 de noviembre de 2001, asunto C-338/98, Comisión/Países Bajos (el subrayado es de este TEAC):

"47. Por otra parte, del artículo 5 de la Sexta Directiva resulta que se considera entrega de un bien la transmisión del poder de disposición sobre este bien con las facultades atribuidas a su propietario. Es necesario reconocer que el hecho de que un empleado utilice su propio vehículo en el marco de las actividades de su empresario no puede constituir una entrega de bienes al mismo, en el sentido que se acaba de indicar.

48. Por consiguiente, no pueden considerarse «entregados» al empresario sujeto pasivo en el sentido del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, ni el vehículo que pertenece al empleado ni el carburante que consume dicho vehículo, por el mero hecho de que el empresario reembolse en parte la amortización del vehículo y los gastos de carburante relacionados con dicha utilización".

Asimismo, en la sentencia de 14 de julio de 2005, asunto C 435/03, British American Tobacco y Newman Shipping (el subrayado es de este TEAC):

"35. Con arreglo a la redacción de esta disposición, el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho, como si ésta fuera la propietaria de dicho bien. Esta interpretación es conforme con la finalidad de la Directiva, que tiende, entre otras cosas, a que el sistema común del IVA se base en una definición uniforme de las operaciones imponibles (sentencia de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C 320/88, Rec. p. I 285, apartados 7 y 8).

36. Pues bien, el robo de mercancías convierte a quien lo perpetra en un mero poseedor de éstas. No tiene como efecto facultar al autor del mismo para disponer de las mercancías en idénticas condiciones que su propietario. Por lo tanto, no puede considerarse que el robo constituya una transmisión entre la parte que es víctima del mismo y el autor de la infracción, en el sentido de la citada disposición de la Directiva".

Por su parte, en la sentencia de 15 de diciembre de 2005, asunto C 63/04, Centralan, el TJUE afirmó lo siguiente (el subrayado es de este TEAC):

"24. [...] Centralan cedió la totalidad de sus derechos sobre dicho edificio [...].

25. Esta cesión se realizó mediante dos operaciones consecutivas.

26. La primera operación consistió en el otorgamiento, el 22 de noviembre de 1996, de un contrato de arrendamiento de 999 años (en lo sucesivo, «contrato de arrendamiento de 999 años»), sin perjuicio del arrendamiento de 20 años a favor de la Universidad, a Inhoco por la cantidad de 6.370.000 GBP y, de ser exigida, una renta de un importe insignificante.

27. Mediante la segunda operación, realizada el 25 de noviembre de 1996, se cedió el derecho de propiedad residual sobre el edificio Harrington a la Universidad por la cantidad de 1.000 GBP (en lo sucesivo, «transmisión del derecho de propiedad residual»).

[...]

61. En la cuestión planteada, el órgano jurisdiccional remitente puntualizó que se había procedido a la venta del edificio Harrington mediante dos entregas. Ahora bien, Centralan alega que el artículo 20, apartado 3, de la Sexta Directiva es incompatible con la cesión progresiva de la totalidad de un bien inmueble, mientras que la Comisión considera que el texto de dicha disposición contempla una transacción única. A este respecto, remitiéndose al Derecho interno que regula la propiedad, la Comisión alega que únicamente la transmisión del derecho de propiedad residual parece constituir la transmisión del derecho a disponer de dicho edificio con las facultades atribuida a su propietario.

62. No obstante, sin que haya lugar a pronunciarse sobre la procedencia de esta última afirmación, dado que el Tribunal de Justicia no es competente para interpretar el Derecho interno de los Estados miembros, procede señalar que del texto del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva resulta que el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho, como si fuera la propietaria del bien (sentencias de 8 de febrero de 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C 320/88, Rec. p. I 285, apartado 7, y de 6 de febrero de 2003, *Auto Lease Holland*, C 185/01, Rec. p. I 1317, apartado 32).

63. En este contexto, corresponde al juez nacional determinar en cada caso concreto, en función de los hechos de autos, si una operación determinada supone la transmisión del poder de disposición sobre un bien con las facultades atribuidas a su propietario, en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia *Shipping and Forwarding Enterprises Safe*, antes citada, apartado 13).

64. En consecuencia, en el asunto principal, si el órgano jurisdiccional remitente llegara a la conclusión de que, en las circunstancias concretas del caso de autos, cada una de las dos operaciones estrechamente relacionadas que Centralan formalizó con Inhoco y la Universidad, respectivamente, transfirió a cada una de éstas el poder de disposición sobre el edificio Harrington con las facultades atribuidas a su propietario, podría considerarse que cada una de estas dos operaciones constituye una «entrega», en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva y, por lo tanto, del artículo 20, apartado 3, de ésta".

De las sentencias anteriores se deduce que el TJUE interpreta el concepto "transmisión del poder de disposición" como un concepto autónomo del Derecho de la Unión, en el que no debe intervenir el Derecho nacional de los Estados miembros. Esta transmisión del poder de disposición se ha de entender, según el TJUE, como la adquisición de las facultades atribuidas a su propietario, aunque no se produzca la transmisión jurídica de la propiedad.

De este modo, el TJUE considera que se produce esa circunstancia en un contrato por el que el adquirente recibía el poder a disponer del inmueble, los cambios de valor, los frutos y las cargas de la cosa vendida, pero la propiedad jurídica se transmitiría posteriormente, hasta 3 años después. De igual modo, el TJUE considera que se produce esa transmisión tanto en un contrato de arrendamiento por 999 años por un precio pagadero de inicio (junto a una renta despreciable) como en la cesión del derecho residual de propiedad.

Sin embargo, no se produce esa transmisión del poder de disposición en el caso de robo de los bienes, puesto que el ladrón no adquiere las mismas facultades que un propietario legal; ni tampoco cuando un sujeto pasivo reembolsa los costes en los que incurre otro individuo por el uso de bienes de su propiedad.

Por su parte, esta jurisprudencia del TJUE ha sido también utilizada por el Tribunal Supremo. En este sentido, cabe destacar la sentencia de 30 de enero de 2014 (n.º de recurso 4776/2011), que, tras citar la sentencia del TJUE *Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, razona lo siguiente (el subrayado es de este TEAC):

"De acuerdo con esta doctrina, el artículo 14.1 de la Directiva 2006/112/CEE dispone que se entenderá por entrega de bienes "la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario", y en el mismo sentido, dentro de nuestro Derecho interno, se consideran entregas de bienes a efectos de IVA, las de los aprovechamientos urbanísticos (Resoluciones de la Dirección General de Tributos números 1548-09, de 26 de junio y V1449-09, de 19 de junio).

Existe pues en Derecho Comunitario un concepto económico más que jurídico de la entrega de bienes, de modo que el devengo en IVA puede tener lugar aún cuando no se haya producido el efecto traslativo del derecho de propiedad, pero se hayan cedido facultades del propietario.

Pues bien, en el caso que hemos de resolver, la sentencia impugnada -cuya transcripción figura en el Fundamento de Derecho Primero- no solo no considera acreditado que ZUSA pusiera las fincas a disposición del Ayuntamiento de Zaragoza en el año 1982, sino que lo que considera probado es que "la transmisión del poder de disposición" se llevó a cabo por voluntad de las partes en la fecha del otorgamiento de la escritura en 1 de junio de 1999."

En todo caso, es la propia sentencia la que pone de manifiesto que la certificación expedida por el Ayuntamiento, en la que se hace referencia a las obras llevadas a cabo en Torrera de Arriba no prueba una manifestación de entrega o puesta a disposición. Tampoco puede tener ese significado la baja en el Catastro de las fincas, a la que no se refiere la sentencia, y que más bien supone, junto a lo anterior, un indicio de que fueron objeto de ocupación por el Ayuntamiento, tal como apuntara en su Resolución el Tribunal Económico Administrativo Central.

En definitiva, lo decisivo es que, aun cuando el Ayuntamiento de Zaragoza tuviera la posesión "material" de las fincas, no existió cesión de facultades de propietario en momento anterior alguno, por lo que hay que confirmar el criterio de la Sala de instancia, en el sentido de que la única entrega y puesta a disposición por parte de ZUSA es la que tuvo lugar a través de la escritura de permuta".

Este mismo criterio ha sido repetido por el Tribunal Supremo en posteriores ocasiones, como en la sentencia de 7 de noviembre de 2017 (n.º de recurso 1709/2016):

"Como se observa el concepto de "entrega de bienes" elaborado por la jurisprudencia europea es un concepto económico más que jurídico, de modo que el devengo en IVA puede tener lugar aún cuando no se haya producido el efecto traslativo del derecho de propiedad, pero se hayan cedido facultades del propietario. Preciso, pues, se hace analizar caso por caso a los efectos de identificar cuando se adquiere estas facultades. Sucede que en nuestro Derecho con la transmisión de la propiedad se adquieren estas facultades, y el art. 1462 del CC , prevé que «Se entenderá entregada la cosa vendida, cuando se ponga en poder y posesión del comprador. Cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario»; esto es, en nuestro ordenamiento la venta mediante escritura pública equivale a la entrega de la posesión, salvo que se disponga otra cosa, por así disponerlo la ley, produciéndose el devengo del IVA, en su caso; cuando la entrega de la cosa no se hace por escritura pública, resulta evidente que es un supuesto extraño al regulado en el citado artículo, por lo que resulta necesario probar la efectividad de la entrega, en este caso, al constar en documento privado la entrega de los inmuebles, la puesta en poder y posesión del adquirente debe acreditarse, y al efecto sirven todos los medios legalmente dispuestos al efecto, art. 106 de la LGT, sin que sea suficiente al efecto dicho documento privado puesto que para que produzca efectos respecto de terceros, y la Hacienda lo es, ha de estarse a lo dispuesto en el art. 1227 del CC , y ello sin perjuicio que del conjunto de pruebas se pueda llegar a la conclusión de que efectivamente se ha producido la entrega de la cosa en los términos que se exigen en la normativa del IVA".

Idéntico criterio se puede apreciar en las resoluciones de este TEAC de 23 de junio de 2009 (00/01870/2007) y de 20 de noviembre de 2014 (RG 00/05462/2012), así como en múltiples contestaciones de la Dirección General de Tributos.

Asimismo, debe determinarse la carga de la prueba. En este sentido, de acuerdo con lo explicado en el fundamento jurídico anterior, la carga de la prueba debe recaer sobre el reclamante, puesto que es éste el que pretende ejercitar su derecho a la deducción, por lo que a éste le corresponde acreditar que se ha producido el devengo del impuesto conforme a la LIVA. Asimismo, dicho reclamante dispone de facilidad probatoria para aportar las pruebas necesarias para dirimir esta cuestión.

## Sexto.-

Expuesto qué se considera por "transmisión del poder de disposición", deben examinarse las pruebas que obran en el expediente para poder determinar si dicha transmisión se ha producido o no.

A este respecto, se pueden mencionar los siguientes elementos en las operaciones entre X Centro de Formación y XZQI:

- Las entidades X Centro de Formación y XZQI forman parte del mismo grupo de empresas, como reconoce el reclamante:

"Otras entidades de X: [...] Una parte significativa de la actividad de pruebas, formación y exhibición de mercancías de X en Europa se realiza en España (más concretamente en las instalaciones del Centro de Capacitación de X situado cerca de ...).

[...] con lo que resulta más ventajoso para la Compañía y el negocio del grupo X en España almacenarlas en la planta que posee en ... X Centro de Formación".

- Las máquinas en cuestión nunca salen de las instalaciones de X Centro de Formación antes de ser entregadas a terceros. Así lo reconoce el reclamante:

"Se insiste en el hecho de que una vez se produce la venta de las máquinas [...] las mismas permanecen en las instalaciones de aquella [X Centro de Formación] mientras se encuentra un cliente y es transportada al lugar que corresponda".

- XZQI argumenta que X Centro de Formación almacena las máquinas:

"[...] con lo que resulta más ventajoso para la Compañía y el negocio del grupo X en España almacenarlas en la planta que posee en ... X Centro de Formación".

Sin embargo, no se ha acreditado que X Centro de Formación preste un servicio a XZQI de almacenamiento de tales máquinas mientras permanecen en sus instalaciones ni por los costes de mantenimiento en los que, en su

caso, hayan de incurrirse. En este sentido, no se han aportado contratos, facturas ni medios de pago de tal hipotético servicio ni ha pretendido deducirse tales hipotéticas cuotas.

- XZQI no explica cómo toma posesión de las máquinas en cuestión. En efecto, no consta que ningún empleado de XZQI ni ningún otro sujeto autorizado haya revisado la maquinaria, recibido la documentación de la misma, etc.

- En las facturas emitidas por XZQI a otras entidades del grupo X, como es XZQ, INC (USA), se aplica la "comisión de transferencia entre compañías" (traducción libre) del 1,5% del precio. Sin embargo, en las facturas recibidas por XZQI de X Centro de Formación no se aplica tal comisión, a pesar de que las tres forman parte del mismo grupo.

- El motivo de estas operaciones es, según el propio reclamante, el siguiente:

"Dado que la entidad X propietaria de las mercancías durante las pruebas, formación o exposición por lo general no tiene la experiencia ni la cartera de clientes para vender los bienes de segunda mano, XZQI los adquiere para posteriormente venderlos".

Sin embargo, XZQI, a su vez, declara que transmite a XZQ, INC (USA) las máquinas exactamente a los mismos precios nominales que las adquiere. Sin embargo, en las facturas recibidas la divisa fijada es el euro, mientras que en las transmisiones la divisa fijada es el dólar americano. Esto lleva, inevitablemente, a que XZQI incurra en pérdidas en dichas transmisiones, algo mitigadas por la "comisión de transferencia entre compañías".

Esta forma de fijación de precios garantiza que XZQI no maximice el precio que se puede conseguir por esas máquinas, es decir, contrario a los supuestos objetivos de la operativa mencionada.

- En las supuestas transmisiones a terceros ajenos al grupo, los precios de venta son muy redondos, en contraste con los de las supuestas transmisiones a XZQ, INC (USA) o los de las supuestas adquisiciones a X Centro de Formación:

.º de serie	Precio compra (EUR)	Precio venta (USD)	Adquirente
...	147.309,30	147.309,00	XZQ, INC (USA)
...	147.309,30	190.000,00	K
...	165.722,00	165.722,00	XZQ, INC (USA)
...	146.941,03	170.000,00	T M

- Respecto de la exportación facturada por XZQI a K no se ha aportado el DUA correspondiente.

- Respecto de las exportaciones facturadas por XZQI a XZQ, INC (USA) el importe facturado no coincide con el recogido en los DUAs aportados (ambos en dólares norteamericanos):

N.º de serie máquina	Importe facturado	Importe DUA	Diferencia
...	149.518,64	186.100,00	36.581,37
...	168.207,83	189.500,00	21.292,17

Además, las condiciones de entrega en factura y en los DUAs es EX WORKS, es decir, en fábrica, por lo que el transmitente no se hacía responsable del transporte, de modo que no procedía efectuar ningún ajuste que incrementara el importe de factura.

- En los DUAs aportados por las supuestas transmisiones a XZQ, INC (USA) figura como exportador X Centro de Formación. La Administración coincide con el reclamante en que no podía figurar como exportador XZQI al no estar establecido en la Unión Europea, puesto que en la resolución del recurso de reposición afirma:

"Efectivamente, y de conformidad con la legislación aduanera, la interpretación dada por la Comisión Europea y la doctrina de la DGT, un no establecido en la UE no puede aparecer como expedidor, ahora bien, sigue sin poder vincularse dichos documentos aduaneros con las operaciones recogidas en las facturas emitidas".

Sin embargo, en la casilla 44 debería haberse consignado el NIF de XZQI, esto es, ..., de conformidad con el apartado 2.2 del Capítulo 3º de la Resolución de 11 de julio de 2014, del Departamento de Aduanas e Impuestos

Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la que se recogen las instrucciones para la formalización del documento único administrativo (BOE de 21 de julio de 2014):

"Debe tenerse en cuenta la definición de "exportador" incluida en el apartado 3.1.2 de esta Resolución. Si el poder de disposición de la mercancía pertenece a una persona no establecida en el Territorio Aduanero de la Unión (TAU), las partes afectadas por el acuerdo comercial deberán designar a la persona establecida que debe figurar como exportador. En este sentido podría ser un transportista o representante aduanero o cualquier parte que cumpla los requisitos para ser exportador y acepte asumir este papel. En la casilla 44 deberá incluirse el NIF de la persona que ha realizado la entrega exenta de IVA con el código de documento 5019 (Ver Apéndice XV)".

Sin embargo, tales DUAS no tienen ese contenido: el código 5019, ni el NIF del reclamante. Es más, esos dos DUAS contienen en la casilla 44 unos dígitos que se corresponden con la numeración de facturas que efectúa X Centro de Formación:

Así, en el DUA ... 4, relativo a la exportación de la máquina con n.º de serie ..., supuestamente adquirida por XZQI a través de la factura ...28 de 29 de febrero de 2016, consta en la casilla 44 la siguiente información: "N380: ...28 29-02-2016", es decir, la factura de venta de X Centro de Formación a XZQI y la misma fecha de emisión, y no la factura de venta de XZQI a XZQ, INC (USA), que sería, según lo declarado, la ...10 de 26 de mayo de 2016.

La misma circunstancia concurre en el caso del DUA ... 8, relativo a la exportación de la máquina con número de serie ..., supuestamente adquirida por XZQI a través de la factura ...30 de 29 de febrero de 2016. En la casilla 44 consta la siguiente información: "N380: ...27 29-02-2016", que es la factura de venta de X Centro de Formación a XZQI de la máquina con número de serie ... Y no figura la factura de venta de XZQI a XZQ, INC (USA), que sería, según lo declarado, la ...10 de 26 de mayo de 2016.

Más aún, este dato cuestiona totalmente la autenticidad de las facturas que pretende deducir el reclamante, puesto que entre ellas se encuentra una con número ...27, pero en la que supuestamente se adquirió una máquina con un número de serie (...) que según XZQI no ha sido transmitida.

Debe aclararse que de acuerdo con el Anexo XV-B "Códigos de Documentos de la Casilla 44" de la Resolución de 11 de julio de 2014, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT, el código N 380 es el que antecede al número de factura:

"N 380 Factura comercial".

De conformidad con el apartado 2.2 del Capítulo 3º de la Resolución de 11 de julio de 2014, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (el subrayado es de este TEAC):

"Cuando se trata de una "venta sucesiva o en cadena" (exista más de una entrega previa a la exportación cuya finalidad sea dicha exportación y que pueda acogerse a la exención del IVA prevista en el artículo 21.1º de la Ley del IVA), y la declaración de exportación figura a nombre del primer transmitente, podrá identificarse en esta casilla al adquirente/vendedor intermedio mediante el código de documento "5006" e incluir el NIF y nombre del mismo. Además deberán identificarse las facturas correspondientes.

Si la declaración de exportación se presenta por cuenta del adquirente/vendedor intermedio no establecido en el territorio nacional de aplicación del IVA, podrá identificarse al primer vendedor en esta casilla mediante el código de documento "5007", incluyendo su NIF y nombre. Debe tenerse en cuenta lo iniciado en la casilla 2 de este capítulo".

De acuerdo con lo anterior, si la declaración se hubiera presentado por cuenta del adquirente intermedio, debería haberse consignado el código 5007, cosa que no se produjo.

Por tanto, queda acreditado que en la casilla 44 no se ha consignado el NIF del XZQI y que la factura consignada fue emitida por X Centro de Formación. Asimismo, tampoco coinciden los importes entre las facturas de XZQI y los DUAs que acreditan la exportación.

- En la única entrega intracomunitaria facturada por XZQI respecto de las máquinas en cuestión, se ha aportado un "ejemplar para el destinatario" del CMR en el que se recoge como "expedidor" a X Centro de Formación.

XZQI argumenta que es frecuente que se consigne como remitente en el CMR al titular de la instalación desde la que parten las mercancías:

"[...] por razones de simplificación, es práctica común que las empresas de transporte incluyan como expedidor de la mercancía la denominación de la compañía propietaria de las instalaciones donde se encuentra la mercancía".

Sin embargo, el Convenio de 19 de mayo de 1956 (al que se adhirió España por instrumento de 12 de septiembre de 1973) relativo al contrato de transporte internacional de mercancías por carretera (BOE de 7 de mayo de 2014) es contrario a esta afirmación:

Según el artículo 5.1:

"1. La «Carta de Porte» se expedirá en tres ejemplares originales, firmados por el remitente y el transportista. Dichas firmas podrán ir impresas o ser sustituidas por los sellos del remitente y del transportista en el caso de que ello esté permitido por la legislación del Estado en que se haya expedido la «carta de porte». El primer ejemplar será enviado al remitente, el segundo acompañará a la mercancía y el tercero será retenido por el transportista".

Por tanto, dicho convenio contempla que el sello que se ponga sea el del remitente (en este caso, el que figura es de X Centro de Formación) y que uno de los ejemplares se entregue al remitente. Sin embargo, XZQI no ha aportado tal ejemplar, sino el del destinatario.

Según el artículo 7.1:

"1. El remitente responde de todos los gastos y perjuicios que sufra el transportista por causa de inexactitud e insuficiencia: [...]"

Según el artículo 10:

"El remitente es responsable ante el transportista de los daños a personas, al material o a otras mercancías, así como de los gastos causados por defectos en el embalaje de la mercancía, a menos que tales defectos fuesen manifiestos o ya conocidos por el transportista en el momento en que se hizo cargo de la mercancía y éste no haya hecho las oportunas reservas".

Según el artículo 12.1:

"1. El remitente tiene derecho a disponer de la mercancía, en particular solicitando al transportista que detenga el transporte, a modificar el lugar previsto para la entrega, o a entregar la mercancía a un destinatario diferente del indicado en la carta de porte".

Por tanto, al consignarse como remitente, X Centro de Formación responde de gastos, perjuicios y daños que se causen al transportista y dispone de derechos sobre la mercancía.

Más aún, el convenio citado también prevé la posibilidad de que la mercancía se cargue en una dirección distinta de la del remitente, puesto que según el artículo 6.1:

"1. La carta de porte debe contener los términos siguientes:

[...]

b) Nombre y domicilio del remitente

[...]

d) Lugar y fecha en que se hace cargo de la mercancía y el lugar previsto para la entrega".

En consecuencia, debe concluirse que X Centro de Formación tuvo la condición de remitente de la mercancía en cuestión.

- No se han aportado medios de pago de ninguna de las facturas emitidas por X Centro de Formación a XZQI ni de las facturas emitidas por XZQI respecto de las máquinas adquiridas a la primera.

De acuerdo con todo lo anterior, no puede más que concluirse que XZQI no ha adquirido el poder de disposición sobre los bienes en cuestión. Esta conclusión se alcanza a través del resumen de los siguientes hechos:

- X Centro de Formación figura como remitente de la maquinaria que adquirió T M, por lo que disponía de los derechos y respondía de las obligaciones de quien dispone de la maquinaria.

- No se ha aportado el DUA de exportación respecto de la factura emitida a K.

- Los DUAs de exportación respecto de la factura a XZQ, INC (USA) incluyen unos importes de transmisión que no coinciden con la factura emitida por XZQI. Además, dichos DUAs de exportación consignan como número

de serie de la factura que documenta la exportación uno que es propio de las facturas de X Centro de Formación y no de las factura de XZQI; tampoco consignan el NIF de XZQI como era obligatorio.

- XZQI trata de deducirse una factura cuyo número es el mismo que se corresponde con las exportaciones efectuadas por X Centro de Formación a través de los DUAs anteriores. Esto lleva a concluir que el verdadero exportador fue X Centro de Formación, razón por la que figura en los DUAs y no, como se alga, porque XZQI no estuviera establecida en el territorio aduanero de la Unión.

- No se han aportado medios de pago de ninguna de las operaciones que XZQI asegura haber realizado (ni de las facturas recibidas, ni de las facturas emitidas).

- Las máquinas nunca salen de las instalaciones de la X Centro de Formación hasta que se entregan a un tercero distinto de XZQI. Sin embargo, X Centro de Formación no factura ningún servicio de depósito a XZQI.

- No existe prueba alguna de la toma de posesión de las máquinas por XZQI.

- Las máquinas que se transmiten a XZQ, INC (USA) se hacen al mismo precio nominal, pero en dólares (en vez de euros), que se habían adquirido, garantizando pérdidas en XZQI y, por ello, resultando contrario al supuesto objetivo de maximizar el precio que se puede conseguir por ellas.

Así, una vez se ha concluido que no se ha producido ninguna entrega de bienes entre X Centro de Formación y XZQI, no puede más que concluirse que no se ha realizado ningún hecho imponible del IVA de acuerdo con el artículo 4.Uno de la LIVA:

"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".

Al no haberse realizado ninguna operación sujeta al impuesto, éste no se ha podido devengar, lo que lleva inevitablemente a afirmar que no existe ningún derecho a la deducción, puesto que según el artículo 94.Tres de la LIVA:

"En ningún caso procederá la deducción de las cuotas en cuantía superior a la que legalmente corresponda ni antes de que se hubiesen devengado con arreglo a derecho".

En consecuencia, procede desestimar esta pretensión del reclamante.

Asimismo, se ha descartar su pretensión de que, subsidiariamente, se regularice el IVA que tendría que haber repercutido a T M, pero no se le niegue el derecho a la deducción. Tal circunstancia sería posible en caso de que no resultara probado que se ha efectuado el transporte de la maquinaria, elemento esencial en la exención; sin embargo, en el presente caso, tal extremo no es controvertido y la Administración ha acreditado que la operación la efectuó X Centro de Formación y no XZQI.

Finalmente, tampoco se puede estimar su pretensión de que si no se considera que él ha sido el sujeto pasivo en las transmisiones documentadas en sus facturas, se le reconozca el derecho a la devolución por el procedimiento especial del artículo 119 de la LIVA y no por el general del artículo 115 de la LIVA. En efecto, de acuerdo con lo anterior, no procede el derecho a la deducción en ningún caso, por lo que no puede obtener esa devolución por ninguno de los dos procedimientos.

## Séptimo.-

Por último, el reclamante alega que, si se considera que no se efectuaron esas operaciones, se le tendría que haber reconocido el derecho a la devolución de ingresos indebidos por las cuotas repercutidas por X Centro de Formación, basándose en la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

A este respecto, quiere señalar este TEAC que, 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 de los ingresos indebidos 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 TEAC 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 TEAC 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.

[...]

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 doctrina señalada de este TEAC 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:

" 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.

[...]

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, los apartados 2 y 3 del artículo 136 de la LGT aplicable en el momento de iniciar el procedimiento de comprobación limitada dispone lo siguiente (el subrayado es de este TEAC):

"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".

3. En ningún caso se podrá requerir a terceros información sobre movimientos financieros, pero podrá solicitarse al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria".

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 [...]."

Por su parte, en la devolución de ingresos indebidos ha de tenerse en cuenta 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 repercute 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 período 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. En efecto, la normativa española permite que el sujeto pasivo que ha sufrido una repercusión indebida solicite directamente el pago a la Administración tributaria en todo caso y no únicamente cuando la devolución por parte del sujeto pasivo que ha repercutido resulte excesivamente difícil.

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.

Este mismo criterio ya ha sido señalado por este TEAC en la reciente resolución de 26 de febrero de 2020 (RG 00/02449/2017).

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

## ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.