

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ080040

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de octubre de 2020

Sala 2.^a

R.G. 6367/2017

SUMARIO:

Procedimiento de revisión en vía administrativa. Reclamaciones económico-administrativas. Actos reclamables. En aplicación de los tributos. Actos de repercusión o de retención tributaria. Actos de repercusión. *Impugnación por parte del destinatario de factura rectificativa habiendo una liquidación previa no firme -en sede del proveedor-, basándose la factura rectificativa en esa liquidación.* En la reclamación económico administrativa la Congregación muestra su disconformidad con la aplicación del tipo general y señala, adicionalmente, que no procede la rectificación por efecto de lo dispuesto en el art. 89.Tres.1º de la Ley 37/1992 (Ley IVA), al constituir la Congregación religiosa un consumidor final.

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

Los actos de repercusión se sitúan en el momento temporal en que tiene lugar la recepción de las facturas por la destinataria. De la documentación disponible resulta que:

-Los actos de repercusión referidos a las facturas del ejercicio 2011 y 2012 tuvieron lugar una vez que se entiende producida la notificación, pero antes de que la misma deviniera firme.

-Por su parte, el acto de repercusión referido a las facturas de 2013 fue espontáneo, sin que respecto a ellas exista una actuación administrativa cuyas consecuencias deban analizarse en lo atinente a la rectificación de la repercusión.

Dicho esto, dado que la liquidación de la Administración no era firme al tiempo de efectuarse la rectificación de la repercusión procede conocer de la cuestión referida al tipo aplicable. **(Criterio 1 de 4)**

IVA. Tipo reducido. Ejecuciones de obra relacionadas con la construcción o rehabilitación de viviendas. Congregación religiosa. Diferenciación de superficies destinadas a iglesia y a vivienda. El concepto de destino a vivienda al que hace referencia el art. 91.Uno.3º de la Ley 37/1992 (Ley IVA) no puede comprender la superficie destinada a la Iglesia, toda vez que sólo pueden computarse las superficies que tengan dicho uso y los espacios comunes que sean de uso exclusivo para las viviendas. No puede admitirse un uso exclusivo de la Iglesia debido a su ubicación física, claramente diferenciable del resto de la edificación, y a su propia naturaleza objetiva, destinada a la vocación o servicio de actividades de naturaleza pastoral y evangélica dirigidas a un colectivo que incluye, al menos, a los alumnos del centro educativo. El modo en que se configura la norma tampoco admite una aplicación parcial, limitada al uso residencial de la edificación sobre la que se efectúan las obras. **(Criterio 2 de 4) Repercusión. Rectificación. Procedencia de la rectificación de las cuotas repercutidas cualquiera que sea la condición del destinatario -empresario o profesional o consumidor final-.** En cuanto a la procedencia de la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas, se considera que los actos de repercusión correspondientes a facturas de 2011 y 2012 son procedentes puesto que se aplica lo dispuesto en el art. 89.Tres.2º de la Ley 37/1992 (Ley IVA), siendo que la rectificación de la repercusión es procedente cualquiera que sea la condición del destinatario, empresario o profesional o consumidor final. **(Criterio 3 de 4) Rectificación del IVA repercutido -al alza- en ejecución de obras en la que una parte afecta a la residencia de las religiosas -Casa madre-.** Estamos ante una ejecución de obra en la que una parte afecta a la residencia de las religiosas y el resto a otros elementos no relacionados con la residencia. Pues bien, por un lado, en la proporción que corresponde a la residencia de las religiosas, la congregación no actúa respecto a las mismas, en su condición de empresario o profesional, por lo que no existiendo pronunciamiento de la Administración sobre las mismas, se aplica lo dispuesto en el art. 89.Tres.1º de la Ley 37/1992 (Ley IVA), que impide la rectificación al alza cuando el destinatario no actúa como empresario o profesional.

Por otra parte, en la proporción restante, dado que la congregación actúa como empresario o profesional, y puesto que el devengo de la operación se produce a partir del 31 de octubre de 2012, es de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el art. 84.Uno.2º.f) de la Ley del Impuesto. **(Criterio 4 de 4)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 5, 80, 84, 88, 89 y 91.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 156 y 235.

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.

Durante los ejercicios 2011 y 2012, WV SA realizó trabajos de remodelación parcial del inmueble sito en..., propiedad de la CONGREGACIÓN RELIGIOSA XZ, que es un inmueble de uso mixto.

En el inmueble referido, el colegio representaba el 45,40%, mientras que la Casa madre, destinada a residencia de las religiosas, representaba el 43,36% y la Iglesia, claramente separada del resto, representaba el 11,24% de la superficie.

Segundo.

El 22 de noviembre de 2013 fue incoada acta nº A01-...2, relativa al IVA 2012, que fue firmada en conformidad por WV SA. Igualmente, respecto al IVA 2011 fue firmada en conformidad acta nº A01-...0. No se inició procedimiento sancionador ni se apreció por la Inspección la existencia de fraude.

La Inspección entendió que la superficie destinada a Iglesia no podía considerarse residencial y, no alcanzando la superficie del inmueble destinada a residencia de las religiosas el 50%, era procedente la aplicación del tipo impositivo general a la obra realizada. La regularización consistió en aplicar el tipo general en lugar del tipo reducido que había sido repercutido por WV SA.

De acuerdo con lo anterior se dictaron los correspondientes acuerdos de liquidación.

Tercero.

La CONGREGACIÓN RELIGIOSA XZ recibió, el 20 de diciembre de 2013, el 7 de enero de 2014 y el 7 de marzo de 2014, facturas rectificativas emitidas por WV SA, en la que se incrementaba el tipo impositivo del reducido (8% ó 10%) al general (18% ó 21%). No conforme con los actos de repercusión señalados, la Congregación interpuso, el 20 de enero de 2014, el 5 de febrero de 2014 y el 1 de abril de 2014, respectivamente, reclamaciones económico administrativas ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña que fueron tramitadas con números 08/00717/2014, 08/01441/2014 y 08/03081/2014.

La reclamante alega que WV S.A., no tiene derecho a repercutirle el incremento del tipo impositivo y que, en todo caso, el tipo impositivo aplicable sería el reducido.

Comunicada la interposición de la reclamación al sujeto recurrido, este presentó escrito manifestando que procedía la repercusión a la reclamante al cumplirse todos los requisitos del artículo 89 de la Ley del IVA.

El Tribunal de instancia resolvió de forma acumulada, desestimando las pretensiones de la reclamante y confirmando los actos de repercusión impugnados.

La resolución consta notificada el 6 de septiembre de 2017.

Cuarto.

No conforme con la resolución dictada en primera instancia, la CONGREGACIÓN RELIGIOSA XZ interpuso, el 5 de octubre de 2017, recurso de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central reproduciendo, en esencia, lo mantenido ante el tribunal de instancia. Alega, en síntesis, lo siguiente:

a) Procedencia de aplicar el tipo reducido del IVA del artículo 91.Uno.3.1º de la Ley del IVA, al considerar que la superficie del inmueble destinada a viviendas es superior al 50%. Señala que los cálculos realizados por el órgano inspector no son correctos por no tener en cuenta la consideración de la iglesia como elemento necesario en la vida religiosa y, por tanto, como elemento destinado a vivienda. Del mismo modo, los criterios de distribución de los elementos comunes no tienen en cuenta ni la iglesia ni otros elementos tales como biblioteca y sala de música e instrumentos.

En relación a lo anterior señala que, planteada la cuestión ante el tribunal de instancia, este no ha efectuado pronunciamiento alguno al respecto.

b) Considera que, en cualquier caso, procedería la aplicación del tipo reducido del IVA a la parte de la obra correspondiente a la residencia de las religiosas por poder diferenciarse a efectos de determinar la base imponible

(artículo 79 de la Ley del IVA) dos prestaciones específicas, la rehabilitación de un colegio y la rehabilitación de viviendas, sin poder considerar que alguna de ellas sea accesoria a la otra.

c) Finalmente alega la improcedencia de la repercusión de las cuotas del IVA por operar la excepción prevista en el artículo 89.Tres.1º de la ley del IVA.

Comunicada la interposición del recurso de alzada al recurrido, este presenta, el 7 de mayo de 2018, escrito reproduciendo lo señalado en su día ante el tribunal de instancia:

a) Que en la rectificación de las cuotas repercutidas que han dado lugar a los actos de repercusión objeto de impugnación por la parte reclamante, se ha limitado a aplicar el criterio fijado por la propia Administración Tributaria.

b) Que la rectificación es adecuada, puesto que la Congregación, destinataria de las mismas ha actuado como empresario o profesional y el hecho de que la misma no pueda deducirse las cuotas del IVA soportado no implica su calificación como consumidor final.

c) Que ha tenido que ingresar las cuotas derivadas de la regularización practicada sin que el sujeto repercutido haya abonado el IVA derivado de las facturas rectificativas, causándole graves perjuicios.

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, lo que supone pronunciarse sobre el acto de repercusión entre particulares, objeto de impugnación.

Tercero.

Con carácter previo a entrar a conocer de las cuestiones que ofrece el expediente, este Tribunal considera procedente detenerse en la cronología de los acontecimientos que concurren, en la medida en que el acto de repercusión objeto de impugnación trae causa, tal como señala la parte recurrida, en el criterio adoptado por la Inspección en el desarrollo de un procedimiento de comprobación e investigación, y ello, porque el carácter firme de dicha liquidación puede tener consecuencias a efectos de considerar las facultades que asisten a este TEAC en la resolución del presente recurso de alzada, así como en cuanto a la aplicación del artículo 89 de la Ley del IVA.

Pues bien, a la vista de la documentación que figura en el expediente, y tal como se ha puesto de manifiesto en los antecedentes de hecho, WV SA, entidad recurrida, fue objeto de dos procedimientos de comprobación e investigación por el concepto IVA referidos a los periodos de los ejercicios 2011 y 2012, respectivamente.

En el procedimiento referido a 2011 se suscribió acta de conformidad en fecha 3 de febrero de 2014. Por su parte, en el relativo a 2012, el acta en conformidad fue suscrita el 22 de noviembre de 2013.

Respecto a los acuerdos de liquidación derivados de las actas de conformidad, el artículo 156.3 de la LGT señala lo siguiente:

3. Se entenderá producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar, con alguno de los siguientes contenidos:

a) Rectificando errores materiales.

b) Ordenando completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan.

c) Confirmando la liquidación propuesta en el acta.

d) Estimando que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y concediendo al interesado plazo de audiencia previo a la liquidación que se practique.

En los procedimientos referidos no consta que se haya producido ninguna de las circunstancias referidas anteriormente, por lo que los respectivos acuerdos de liquidación derivados de las actas de conformidad referida hubieron de entenderse notificados por el transcurso de un mes, tal como indica el referido artículo 156.3 de la LGT.

Notificados los acuerdos de liquidación, los mismos devienen firmes si, transcurridos los plazos previstos para su impugnación en vía administrativa, la misma no tiene lugar.

La impugnación en vía económico-administrativa, preceptiva en el ámbito tributario, se prevé en el plazo de un mes, tal como señala el artículo 235 de la LGT:

1. La reclamación económico-administrativa en única o primera instancia se interpondrá en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado, o desde el día siguiente a aquél en que quede constancia de la realización u omisión de la retención o ingreso a cuenta, de la repercusión motivo de la reclamación o de la sustitución derivada de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente.

Del mismo modo, en el caso que nos ocupa, no consta que la entidad comprobada, WV SA, haya impugnado las liquidaciones referidas, por las que las mismas devinieron firmes por el transcurso de un mes a contar desde el día siguiente a la notificación de los respectivos acuerdos.

Por otro lado, ha de tenerse en cuenta que los actos de repercusión, objeto del presente procedimiento, se sitúan temporalmente, a efectos de su posible impugnación, en el momento de recepción de las facturas rectificativas por la destinataria, CONGREGACIÓN RELIGIOSA XZ, momento en que queda constancia de dicha repercusión.

De acuerdo con los antecedentes de hecho referidos, se distinguen tres fechas en las que tienen lugar los actos de repercusión:

El 20 de diciembre de 2013 se recibe, por la destinataria, factura rectificativa de fecha 30 de noviembre de 2013 que rectifica dos facturas de febrero y mayo de 2013, con una diferencia de cuota de 3.343,62 euros.

El 7 de enero de 2014 se recibe, por la destinataria, factura rectificativa de fecha 23 de diciembre de 2014, que rectifica 19 facturas de fechas comprendidas entre enero y septiembre de 2012, con una diferencia de cuotas de 216.362,5 euros.

Finalmente, el 7 de marzo de 2014 se recibe, por la destinataria, factura rectificativa de fecha 3 de marzo de 2014, que rectifica 5 facturas de fechas comprendidas entre julio y diciembre de 2011, con una diferencia de cuotas de 181.360,86 euros.

La repercutida impugnó, en plazo, los actos de repercusión referidos, en fechas 20 de enero, 5 de febrero y 1 de abril de 2014, respectivamente.

De lo señalado anteriormente, resulta que los actos de rectificación de la repercusión tuvieron lugar con carácter previo a que los acuerdos de liquidación de la Inspección devinieran firmes. A lo anterior hay que añadir que, en tanto no existe procedimiento de comprobación e investigación que tenga por objeto el IVA de los periodos del ejercicio 2013, en relación con la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas en las facturas de dicho periodo, si bien pudiera entenderse que procede del criterio mantenido por la Inspección respecto a 2011 y 2012, no existe, a estos efectos, un acto administrativo referido a 2013.

Es criterio reiterado de este TEAC que, iniciado un procedimiento de comprobación e investigación, en el que se cuestione a un contribuyente el IVA devengado, es posible la rectificación de la mismas, por parte del sujeto pasivo, con carácter previo a la firmeza del acto. Así se ha señalado, entre otras, en su resolución de 17 de noviembre de 2015 (RG: 2137/2013) y de 9 de junio de 2020 (RG: 6310/2016).

Este Tribunal no cuestiona, en este sentido, tales actos de repercusión, pero habrá de abordar las cuestiones que suscita el expediente partiendo de esta premisa, en particular, en lo que se refiere a las facultades de este TEAC en la revisión de los actos controvertidos.

Así el acto de repercusión referido a las facturas del ejercicio 2011 y 2012 tuvieron lugar una vez que se entiende producida la notificación pero antes de que la misma deviniera firme.

Por su parte, el acto de repercusión referido a las facturas de 2013 fue espontáneo, sin que respecto a ellas, como ya se ha indicado, exista una actuación administrativa cuyas consecuencias deban analizarse en lo atinente a la rectificación de la repercusión.

Cuarto.

La recurrente manifiesta, en sus alegaciones, su disconformidad con los acuerdos de liquidación de la Inspección en los que esta determina la aplicación, a la operación controvertida, del tipo impositivo general, insistiendo en que resultaría aplicable el tipo reducido del artículo 91.Uno.3º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, Ley del IVA en lo sucesivo. Señala que, alegada tal cuestión en primer instancia, la misma no ha sido abordada por el tribunal competente.

Respecto a los acuerdos de liquidación dictados por la Inspección, ha de valorarse si procede que este Tribunal entre a conocer de la cuestión de fondo que ofrecen los mismos.

Este tribunal se hizo eco, en su resolución de 18 de septiembre de 2019 (RG: 5069/2016), de las apreciaciones hechas por la Audiencia Nacional en su Sentencia nº 1602/2017 (Nº Rec. 356/2014 y Nº Resolución 33/2017), en el sentido de considerar la improcedencia de la revisión de un acto firme en vía administrativa cuando del mismo deriva un acto de repercusión objeto de impugnación.

El objeto de la controversia planteada, resuelta por la sentencia señalada, consistía en verificar la procedencia o no de la obligación de repercusión de determinadas cuotas del IVA, siendo que la capacidad de

enjuiciamiento del TEAC estaba limitada por un acto firme de la Inspección Tributaria que determinó, sin matiz alguno, la procedencia de la repercusión. La cuestión se planteó en el momento en el que el teórico destinatario de los servicios no aceptó la misma, interponiendo una reclamación entre particulares en la vía económico administrativa.

En este contexto, la Audiencia Nacional estableció criterio acerca del alcance de la facultad revisora de los Tribunales Económico Administrativos en el contexto de las reclamaciones por actos de repercusión entre particulares.

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

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

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

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

Así, la referida Sentencia de la Audiencia Nacional se manifiesta como sigue (volvemos a subrayar nosotros):

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

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

Pues bien, este Tribunal considera que ha de estarse, a efectos de la consideración del carácter firme de la liquidación dictada por la Administración, a la fecha en la que tuvo lugar el acto de repercusión y, como hemos señalado, no existía tal firmeza al tiempo en que la repercutida recibió las facturas rectificativas, por lo que, pese a que posteriormente, por el lapso temporal existente entre interposición y resolución de las reclamaciones y recursos, los acuerdos de liquidación de la Inspección hayan devenido firmes, no puede aplicarse sin más lo sentado por la Audiencia Nacional, toda vez que en el momento en que se efectuó la repercusión no cabía predicar firmeza alguna, por lo que procede, por este Tribunal, entrar a conocer del fondo del asunto referido al tipo impositivo que resulta aplicable a la operación.

Quinto.

Sentado lo anterior, ha de abordarse la primera cuestión que señala la entidad reclamante en sus alegaciones, y que se refiere a la consideración de que el tipo impositivo aplicable a la operación de la que trae causa los actos de repercusión (por rectificación de la misma) impugnados es el reducido, previsto en el artículo 91.Uno.3 de la Ley del IVA.

El citado artículo 91.Uno.3 señala lo siguiente:

Uno. Se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes:

(...)

3. Las siguientes operaciones:

1.º Las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados.

Se considerarán destinadas principalmente a viviendas, las edificaciones en las que al menos el 50 por ciento de la superficie construida se destine a dicha utilización.

En relación a la operación controvertida, objeto de liquidación por parte de la Administración, este Tribunal quiere señalar, que de acuerdo con la documentación que figura en el expediente, resulta acreditado que la Congregación religiosa, actuando como promotora, en tanto que dueña de la obra, formalizó contrato de ejecución de obra con el contratista y que la misma tuvo por objeto la rehabilitación de la edificación referida en los antecedentes de hecho. Tal circunstancia no ha sido cuestionada por la Administración, ni se han referido a la misma las partes interesadas en este procedimiento.

En este sentido, y sentado que se trata de obras de rehabilitación, no puede pretenderse la aplicación subsidiaria, caso de que no proceda aplicar lo previsto en el artículo 91.Uno.3.1º referido, por no concurrir la totalidad de requisitos previsto en el mismo, del tipo regulado en el artículo 91.Uno.2.15º de la Ley del IVA a la fecha de los hechos controvertidos (y ordinal 10º, en la actualidad) que prevé un tipo reducido en caso de obras de renovación o reparación de edificaciones de uso residencial, el cual, como de su propia dicción se desprende, se refiere a otro tipo de operaciones. Tal cuestión no fue planteada en alzada, pero considera este TEAC necesario hacer referencia a la misma para su clarificación.

Pues bien, la cuestión controvertida radica en determinar en qué medida el contrato de ejecución de obra referida tiene por objeto una edificación destinada principalmente a viviendas. Esto es, se discute la caracterización finalista del objeto del contrato de obra, a efectos de poder aplicar el tipo reducido referido, que no es otro que su utilización principal como vivienda.

En este sentido, figura en el expediente una distribución que distingue entre colegio y casa madre (residencia de las religiosas).

Para determinar el porcentaje de la edificación destinado a vivienda, las partes consideraron incluido en tal concepto la superficie destinada a la Iglesia, siendo que la Inspección, en la comprobación realizada, resuelve que la misma no puede incluirse a los efectos de la parte de la edificación destinada a vivienda.

Como se ha señalado tanto por la Inspección, como por la parte reclamante, la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido no define el concepto de vivienda, por lo que resulta procedente definirlo según la noción usual de la misma, como edificio o parte del mismo destinado a habitación o morada de una persona física o de una familia, constituyendo su hogar o la sede de su vida doméstica. Así se expresa, igualmente, el Tribunal Supremo, en sentencia de 5 de junio de 1992.

Constituye doctrina reiterada que tiene la consideración de vivienda las casas residenciales para religiosos, en la medida en que constituyan fundamentalmente la morada o sede de vida doméstica de las personas que las habitan, no resultando, pues, una cuestión controvertida que, a estos efectos, requiera de más discusión.

Para la determinación de si se alcanza o no el umbral del 50%, la Dirección General de Tributos ha señalado que ha de procederse edificio por edificio en atención a los metros destinados a vivienda y a otros usos del total de los metros construidos de dicho edificio. Señala, igualmente, que como superficies destinadas a viviendas hay que computar las que tengan dicho uso y los espacios comunes que sean de uso exclusivo para las viviendas, comparando esta superficie con el total construido.

De la documentación que figura en el expediente se desprende que la iglesia se encuentra claramente diferenciada del complejo, que incluye una planta baja, primera y segunda planta y cuya superficie se distribuye entre uso como colegio o como casa madre. No puede considerarse que la Iglesia constituya un elemento común de uso exclusivo de los usuarios de la vivienda por entender este Tribunal, al igual que la Inspección, que la misma, objetivamente considerada, es un lugar dedicado al culto de los feligreses y a disposición de la enseñanza religiosa del colegio que alberga el edificio.

Así, existen elementos objetivos que ponen de manifiesto la improcedencia de considerar la Iglesia como instalación o servicio complementario al uso como vivienda. En particular el hecho de que el espacio físico que ocupa es claramente diferenciable, contando con acceso desde la vía pública, del resto del edificio, destinado a residencia y a colegio, y que la propia naturaleza de la Iglesia implica que su uso no sea exclusivo de las religiosas de la casa madre, por lo que no puede considerarse como elemento común destinado a uso exclusivo de las mismas para incluirla en el cómputo del porcentaje destinado a tal uso.

A lo anterior ha de añadirse que sí se han considerado como destinado a vivienda un oratorio y capilla, situadas en la primera y segunda planta, respectivamente, en la medida en que se considera que los mismos han de incluirse, por su situación arquitectónica, inseparable e integrado en la casa madre, y por su finalidad, como servicios complementarios al desarrollo de la vida doméstica que ha de predicarse de la congregación religiosa.

No puede sostenerse, pese a la manifestación al respecto, que la parte del edificio que constituye la Iglesia se destine de forma exclusiva a las necesidades de culto de la congregación y no esté destinada a la vocación de servicio de actividades de naturaleza pastoral y evangélica dirigidas a un colectivo que incluye, al menos, a los alumnos del centro educativo.

Este criterio es el mantenido por la Dirección General de Tributos, que se ha pronunciado de forma específica sobre esta cuestión en la contestación a consulta vinculante referida en el acuerdo de liquidación, de 6 de agosto de 2009 (V1830-09) en la que consultada sobre el tipo aplicable a una ejecución de obra para la construcción de un complejo parroquial que consta de iglesia, viviendas de los sacerdotes y dependencias parroquiales resuelve que, para aplicar el tipo reducido a las obras referidas, es preciso que las viviendas representen más del 50% del total, no incluyendo, por tanto, en dicha consideración de destino como vivienda, a la iglesia y el resto de dependencias parroquiales.

Por otra parte, en este sentido, la Dirección General de Tributos en su contestación a consulta vinculante V0576-15, de 13 de febrero de 2015, no consideró aplicable el tipo reducido a la construcción de una capilla en un convento utilizado como vivienda por las religiosas de la congregación.

Otros elementos comunes, tales como la biblioteca y la sala de música e instrumentos, sólo podrán incluirse en el cómputo destinado a vivienda en la medida en que sea de exclusivo uso para las viviendas, siendo que, al igual que ocurre con la Iglesia, tampoco se acredita que esta sea la circunstancia.

Esto es, a diferencia de lo que pretende la reclamante, los espacios comunes sólo se incluirían en el cómputo de la superficie destinada a vivienda cuando fueran de uso exclusivo para dichas viviendas.

Descartada la consideración de la iglesia como elemento de uso exclusivo residencial, se plantea respecto a ella, como también para el resto de superficies del colegio que pudieran ser de uso común, el criterio para su cómputo. A esta cuestión se ha referido la DGT en contestaciones de 13 de septiembre de 1999, nº 1566-99, ó 15 de febrero de 2016, nº V0617-16, especificando que para determinar si se supera o no el citado umbral del 50%, se debe determinar, de los citados espacios comunes, los que son necesarios para el uso de los residentes o, en su caso, qué espacios se destinan a otras finalidades no residenciales.

Según se indicó en el primero de los antecedentes de hecho, la superficie que ocupa la Casa madre es del 43,36% del total edificado, correspondiendo el resto a otros usos. De acuerdo con lo señalado, este Tribunal comparte el criterio de la Inspección en los acuerdos de liquidación dictados, en el sentido de que procede la aplicación del tipo impositivo general a la ejecución de obra controvertida, toda vez que no se cumplen los requisitos previstos en el artículo 91.Uno.3.1º de la Ley del IVA.

En cuanto a la alegación de la entidad recurrente, de considerar dos operaciones diferentes a efectos de que se apliquen distintos tipos impositivos a la rehabilitación de la residencia, destinada a vivienda y al resto, invocando el artículo 79.Dos de la Ley del IVA, considera este Tribunal que tal pretensión no puede prosperar, toda vez que el contrato de ejecución de obra se configuró de forma unitaria, a efectos de considerar la aplicación del tipo impositivo previsto en el artículo 91.Uno.3.1º de la Ley del IVA, para el que ha de atenderse al total de la operación, no pudiendo pretender, en esta instancia, sostener que se trataba de una operación en la que por precio único se entregan bienes o se prestan servicios de diversa naturaleza, siendo que se trata de una única operación, ejecución de obra de rehabilitación sobre inmueble.

Amén de la necesaria consideración única de la operación, conforme resulta del otorgamiento de un único contrato, que abarca el conjunto de la obra realizada, que así se contrata y recibe por parte de su destinataria, ha de notarse la incompatibilidad del fraccionamiento que pretende la reclamante con la dicción del propio artículo 91.uno.3.1º de la Ley del IVA, por cuanto, si fuera posible la división de las ejecuciones de obra complejas, realizadas sobre edificios de uso múltiple, para la aplicación del tipo reducido a la parte de obra que se refiere a la porción del edificio de uso residencial, devendría sin objeto el requisito de que, al menos en un 50%, su uso sea residencial. Antes bien, lo que prescribe la norma es la determinación del tipo impositivo aplicable en atención al uso preponderante del edificio, de suerte que cuando aquél sea preponderantemente residencial, sea el reducido, aplicándose el general en otro caso.

No considera, pues, ajustada a derecho la división de la transacción que alega la reclamante para la aplicación del tipo reducido a la obra que se refiere a la parte del edificio que se usa como residencia.

Sexto.

Sentado lo anterior, corresponde entrar a valorar la procedencia de la repercusión efectuada por el sujeto pasivo del impuesto, en la medida en que se produce una rectificación al alza de las cuotas que la destinataria tendría el deber de soportar.

El artículo 89 de la Ley del IVA regula la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas.

Señala en su apartado primero lo siguiente:

Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80.

En el caso que nos ocupa, la rectificación al alza de las cuotas del IVA repercutidas se debe a una repercusión incorrecta de la misma y no a un supuesto de modificación de la base imponible.

Para tal supuesto, el artículo referido señala, como límite temporal para proceder a la rectificación, el plazo de cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto.

El plazo referido no ha transcurrido, puesto que las facturas rectificadas datan del ejercicio 2011, 2012 y 2013 y las rectificaciones se han llevado a cabo en diciembre de 2013, enero y marzo de 2014.

En este sentido, ha de señalarse, además, que es criterio reiterado de este TEAC, en cuanto al cómputo del plazo para la rectificación prevista en el artículo 89.Uno de la Ley del IVA, que el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación interrumpe el plazo para rectificar las cuotas impositivas repercutidas, por lo que si al final del mismo se constata la existencia de cuotas por repercutir distintas de las repercutidas, el sujeto pasivo podría, en su caso, proceder a la rectificación. Igualmente, en el supuesto de ser objeto de controversia la regularización, el cese del citado efecto interruptivo se produciría cuando la resolución o sentencia que ponga fin al procedimiento sea firme.

La norma permite, con carácter general, la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas. Es más, podría decirse que la rectificación de las cuotas repercutidas es de carácter obligatorio. No obstante, se establecen dos supuestos en los que, con carácter imperativo, no procede la rectificación. Así se establece en el apartado tercero del referido artículo 89 de la Ley del IVA, que señala:

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, no procederá la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas en los siguientes casos:

1.º Cuando la rectificación no esté motivada por las causas previstas en el artículo 80 de esta Ley, implique un aumento de las cuotas repercutidas y los destinatarios de las operaciones no actúen como empresarios o profesionales, salvo en supuestos de elevación legal de los tipos impositivos, en que la rectificación podrá efectuarse en el mes en que tenga lugar la entrada en vigor de los nuevos tipos impositivos y en el siguiente.

2.º Cuando sea la Administración Tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho sujeto pasivo participaba en un fraude, o que sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude.

La entidad recurrente señala que no procede el acto de repercusión puesto que concurre lo dispuesto en el artículo 89.Tres.1º de la Ley del IVA, señalando que la Congregación Religiosa actúa como consumidor final, al no tener derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado.

En primer lugar, ha de señalarse que el literal de la norma no recoge el concepto de consumidor final. Señala que no procederá la repercusión cuando la rectificación sea al alza y el destinatario no actúe como empresario o profesional, no contemplando, por tanto, los casos en los que al destinatario, pese a actuar como tal, le resulta de aplicación un régimen de deducción que limita o impide la deducción de las cuotas del IVA soportado, siendo el caso de la prestación de servicios educativos, exentos del impuesto.

De otro lado, ha de tenerse en cuenta, que en el caso que nos ocupa, existe actuación de la Administración, por lo que habría de plantearse la concurrencia de lo sentado en el artículo 89.Tres.2º de la Ley del IVA.

Así, el Tribunal de instancia resolvió considerando que procedía la rectificación al encontrarnos en el supuesto 2ª del citado artículo, en cuyo contexto es indiferente la condición del destinatario. Esto es, señala que siendo la Administración la que pone de manifiesto cuotas devengadas y no repercutidas mayores a las declaradas y que no existen indicios de fraude, se admite la rectificación, con independencia de la condición del destinatario.

Se refiere a lo resuelto por este TEAC en su resolución de 24 de abril de 2012 (RG. 00/04385/2010), en la que se plantea la concurrencia de los números 1º y 2º del artículo 89.Tres de la Ley del IVA, y en la que recogiendo doctrina del Tribunal Supremo, se señala (el subrayado es nuestro):

El propio Tribunal Supremo ha reconocido la posibilidad de una interpretación amplia del citado artículo 89 LIVA en su sentencia de 21 de febrero del 2012 (Rec. Nº 395/2009) resolviendo un recurso de casación en unificación de doctrina y donde juzgando sobre la posibilidad de rectificación de una repercusión no hecha inicialmente a cargo de particulares no empresarios, a efectos del impuesto, y donde la fecha del devengo fue el 8/4/1999 y la factura emitida el 5/2/2002, rectificación no permitida expresamente por el párrafo Tres. 1º del propio artículo 89, resolvió con fundamento en doctrina, que califica de consolidada, del TJCE (y cita por todas la de echa 19 de septiembre del 2000) en el sentido de que cuando quien expide las facturas haya eliminado por completo el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el principio de neutralidad del IVA exige que el impuesto indebidamente facturado pueda ser regularizado, sin que la regularización pueda quedar supeditada a la buena fe de quien expide la factura, por lo que si todo ello es así según el TJCE, con mayor razón debe aceptarse la validez de la regularización intentada por un sujeto pasivo cuyo comportamiento por la Inspección se entendió amparado por una interpretación razonable de la norma tributaria. Y concluye que: "En definitiva, hay que entender que el supuesto primero del apartado tres del artículo 89 está previsto para casos generales en los que no media comprobación administrativa, a diferencia del supuesto segundo de dicho apartado que plantea un caso especial en el que es indiferente la cualidad de empresario o profesional de quien no fue inicialmente repercutidor y ahora lo es, por rectificación de las cuotas impositivas, a partir de una comprobación administrativa. Por otra parte, esta posición resulta coherente con una interpretación sistemática y finalista de la norma. Si la Administración tiene un plazo de cuatro años (antes cinco) para comprobar la situación tributaria del sujeto pasivo es lógico y razonable que se conceda al sujeto pasivo un plazo igual para rectificar las cuotas tributarias."

Respecto a los actos de repercusión impugnados que se refieren a las facturas rectificativas recibidas el 7 de enero de 2014 (facturas de enero a septiembre de 2012) y el 7 de marzo de 2014 (facturas de julio a diciembre de 2011), este Tribunal comparte lo resuelto por el tribunal de instancia. Esto es, siendo que las cuotas han sido puestas de manifiesto por la Administración y no existen indicios de fraude, procede la rectificación, con independencia de la condición del destinatario. Nótese que sólo de este modo puede salvaguardarse el principio de neutralidad, procurando que la carga tributaria se traslade a los destinatarios de las operaciones, lo que parece especialmente adecuado cuando dicha carga tributaria trae causa de una actuación administrativa en la que se han puesto de manifiesto cuotas de IVA devengadas y no ingresadas y no se ha apreciado la existencia de ningún supuesto de fraude fiscal.

Lo anterior no queda desvirtuado por la apreciación inicial en cuanto a la firmeza de los acuerdos de liquidación. En efecto, la norma de referencia, el artículo 89 de la Ley del IVA, no exige la firmeza del acto dictado por la Administración para proceder a la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas, como ya se señaló anteriormente, haciéndonos eco de la doctrina de este TEAC al respecto.

Lo señalado resulta de aplicación a los actos de repercusión que rectifican al alza las cuotas impositivas repercutidas en las facturas de 2011 y 2012 puesto que las actuaciones de comprobación y correspondientes acuerdos de liquidación se refieren a los mismos.

Séptimo.

Por su parte, mención especial ha de hacerse en cuanto al acto de repercusión impugnado en primera instancia con la reclamación número 08/00717/2014, en el que se rectifican las cuotas impositivas repercutidas en las facturas correspondientes a 2013. En relación con este, han de tenerse en cuenta dos consideraciones que determinan, como veremos, la improcedencia del mismo.

En primer lugar, dado que, como hemos señalado, no consta actuación administrativa referida a la repercusión de cuotas en el ejercicio 2013, no nos encontramos en el ámbito del artículo 89.Tres.2ª de la Ley del IVA, por lo que ha de considerarse el carácter espontáneo de la misma.

En cuanto a la condición de empresario o profesional de la congregación a efectos de considerar la limitación a la rectificación prevista en el artículo 89.Tres.1º de la Ley del IVA ha de tenerse en cuenta que el artículo 4, apartado uno de la Ley del IVA 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. La sujeción al Impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular."

El artículo 5 de la misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:

Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

(...)

d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

(...).

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a la entidad interesada que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.

De la documentación que figura en el expediente y de las manifestaciones de la propia interesada resulta su carácter de empresario o profesional en lo que a la prestación del servicio educativo se refiere, por más que la exención de sus operaciones le impida la normal deducción del impuesto.

Sentado lo anterior, y considerando la condición de empresaria o profesional de la Congregación, ha de tenerse en cuenta que, a efectos de la operación controvertida, y puesto que la misma tiene por objeto un inmueble destinado en parte a residencia de las religiosas, actividad que no se puede considerar como empresarial, por cuanto no da lugar a una ordenación de medios encaminada a la oferta de servicios al mercado, debe entenderse que respecto a la misma (la residencia) la Congregación, en principio, no actúa como empresario o profesional.

De resultados de lo anterior, debe entenderse que, en la operación concreta que nos ocupa, la entidad actúa como empresario o profesional en la operación de rehabilitación en la proporción de la misma no destinada a residencia de las religiosas y al margen de dicha condición en lo que se refiere al uso residencial del inmueble.

No empee a lo anterior el hecho de que, para la aplicación del tipo reducido a las obras controvertidas, no se haya admitido como ajustado a derecho el fraccionamiento que procuraba la reclamante, por cuanto la improcedencia de dicho fraccionamiento se ha fundado, como ya se explicó, en la exégesis del precepto que mandata la tributación reducida, el artículo 91.uno.3.1º de la Ley del IVA, el cual, como tal, conmina a la consideración única de las obras de construcción o rehabilitación de edificaciones para determinar, en atención a su destino principal, el tipo impositivo aplicable.

Por el contrario, en el contexto en el que ahora estamos nada impide el fraccionamiento de las operaciones para la aplicación de la inversión del sujeto pasivo, si procede, a sólo una parte de las obras que se realicen.

De acuerdo con lo señalado no procederá el acto de repercusión (rectificando al alza las cuotas impositivas repercutidas) respecto de los importes facturados que se correspondan con la rehabilitación de la casa madre, destinada a vivienda de las religiosas, puesto que respecto a las mismas no actúa en su condición de empresario o profesional. En lo que respecta al resto de la obra, entiende este Tribunal que nada se opone, en el artículo 89 de la Ley del IVA, a la normal repercusión del impuesto, ello sin perjuicio de las consideraciones que se hacen a continuación.

Ha de considerarse una cuestión no planteada por las partes, ni abordada por el tribunal de instancia, referente a quién se configura como sujeto pasivo del IVA correspondiente a la operación controvertida.

A estos efectos ha de tenerse en cuenta la modificación operada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, en el artículo 84.Uno.2º de la Ley del IVA que incorpora un nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo.

Así, de acuerdo con el artículo señalado:

Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1.º Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

2.º Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

(...)

f) Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Lo establecido en el párrafo anterior será también de aplicación cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas.

Las operaciones controvertidas encajan en lo previsto en la letra f) del artículo 84.Uno.2º de la Ley del IVA.

En consecuencia, respecto a las operaciones cuyo devengo tuvo lugar hasta el 30 de octubre de 2012, se aplica la regla general para la determinación del sujeto pasivo de la operación siendo que este se constituye en el empresario o profesional que realiza las entregas de bienes o prestaciones de servicio.

Por su parte, respecto de aquellas operaciones cuyo devengo tuvo lugar a partir del 31 de octubre de 2012, se aplica el mencionado supuesto de inversión del sujeto pasivo del artículo 84.Uno.2º f) de la Ley del IVA, siendo que la condición de sujeto pasivo recaerá sobre el empresario o profesional para el que se realicen las operaciones gravadas.

De acuerdo con la documentación que figura en el expediente, existen actos de repercusión respecto de dos facturas de fechas 22 de febrero de 2013 y 31 de mayo de 2013, cuyo devengo se entiende producido a partir del 31 de octubre de 2012. Respecto de las referidas facturas, en la medida en que se refieran a servicios en los que la destinataria, la congregación religiosa, actúe como empresario o profesional, será esta la que se constituya como sujeto pasivo. Así, no siendo sujeto pasivo el empresario que realiza las operaciones gravadas, no corresponde al mismo realizar repercusión alguna de cuotas al destinatario de la operación.

En consecuencia, no proceden los actos de repercusión en los que se rectifican las facturas de 2013, por lo siguientes motivos:

a) En la proporción en la que la congregación no actúa como empresario o profesional, por concurrir la limitación referida en el artículo 89.Tres.1º de la Ley del IVA.

b) En la proporción en la que la congregación actúa como empresario o profesional, por resultar de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el referido artículo 84.Uno.2º f) de la Ley del IVA. Y ello sin perjuicio de la obligación de la destinataria, sujeto pasivo de la operación de declarar el IVA repercutido debido a su modificación al alza.

Octavo.

De conformidad con lo previsto en los fundamentos de derecho anteriores:

Son procedentes los actos de repercusión por los que se rectifican facturas de 2011 y 2012, confirmándose así lo señalado por el tribunal de instancia en las reclamaciones 08/01441/2014 y 08/3081/2014.

No procede el acto de repercusión por el que se rectifican facturas de 2013, impugnado en primera instancia con la reclamación 08/00717/2014, estimando así las pretensiones de la recurrente en este punto.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

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

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