

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082951

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de junio de 2021

Sala 2.<sup>a</sup>

R.G. 2978/2018

#### SUMARIO:

**Procedimiento de revisión en vía administrativa. Reclamaciones económico-administrativas. Recursos. Recurso de anulación.** *Improcedencia de recurso de alzada frente a la resolución del recurso contra la ejecución y, por ello, frente a la resolución del recurso de anulación interpuesto frente a aquella resolución.* En el caso de que contra una resolución dictada por un Tribunal Económico-Administrativo Regional no quepa recurso de alzada, tampoco resultará posible su interposición contra la resolución del recurso de anulación presentado contra la anterior. La conclusión no puede ser otra a la vista de lo dispuesto en el apdo. 6 del art. 241.bis de la Ley 58/2003 (LGT) ya que, de no ser así, las impugnaciones relativas a un mismo asunto (en particular, las cuestiones relativas a los motivos del recurso de anulación) se solaparían/simultanearían en vía económico-administrativa y contencioso-administrativa, duplicándose así de manera artificiosa el régimen de recursos.

Interpuesto recurso contra la ejecución frente al acuerdo dictado en ejecución de una resolución económico-administrativa estimatoria en parte por razones de fondo, su tramitación se efectuará, de acuerdo con el apdo. 5 del art. 241.ter de la Ley 58/2003 (LGT), a través del procedimiento abreviado, resolviéndose en única instancia, de acuerdo con el apdo. 2 del art. 245 de la Ley 58/2003 (LGT), por lo que no cabrá la interposición de recurso de alzada frente a la resolución del recurso contra la ejecución.

Por consiguiente, en el presente caso, tampoco cabe la interposición del recurso de alzada contra la resolución y ello aunque el Tribunal Regional haya indicado expresamente esa posibilidad con la notificación de su resolución, lo cual es incorrecto a la vista de lo aquí razonado.

En estas circunstancias no cabe que el Tribunal Central entre a conocer del recurso de alzada planteado, pues en el presente caso no cabe su interposición ni contra la resolución del recurso contra la ejecución ni contra la resolución del recurso de anulación presentado contra la anterior. Ello no obstante, procede ordenar que el Tribunal Económico-Administrativo Regional notifique nuevamente sus resoluciones a la interesada con indicación expresa y correcta de los recursos procedentes. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 241.bis, 241.ter, 245 y 248.

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

Se ha visto el presente recurso de alzada contra resolución de fecha 15 de marzo de 2018 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña de incidente de ejecución (RG: 08-11556-2012/51) en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, periodo 4T del ejercicio 2010.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

El día 01/06/2018 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 09/05/2018 contra resolución de fecha 15 de marzo de 2018 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña de incidente de ejecución (RG: 08-11556-2012/51) en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, periodo 4T del ejercicio 2010.

##### Segundo.

Con fecha 21 de enero de 2016 se notificó a la reclamante resolución del Tribunal Regional que estimó en parte la reclamación económico administrativa nº 08/11556/2012, concluyendo en su fundamento de derecho undécimo lo siguiente:

"Pues bien, teniendo en cuenta que el artículo 13 de la Ley 58/2003 General Tributaria establece que las obligaciones se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez; considerando, además, cuál es la fórmula de gestión adoptada por la reclamante, no se puede afirmar que las cuotas de IVA soportado por la adquisición de bienes y servicios para la construcción del denominado polideportivo y el campo de fútbol reuniesen los requisitos necesarios para su deducibilidad en el período objeto de regularización.

En el caso de aquellas instalaciones, se infiere sin necesidad de ejercicio interpretativo alguno cuál es su destino previsible, al que alcanza la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º de la Ley del IVA. Sin embargo, no le resulta posible a este Tribunal llegar a esa misma conclusión en relación con el IVA soportado por la adquisición de bienes y servicios destinados a la edificación de lo que la liquidación impugnada denomina Centro Tecnológico Comunitario y local de Urbanismo, cuyo destino previsible plantea dudas racionales que deben ser disipadas acudiendo a los medios de prueba que obran en el procedimiento. En este caso, del contenido de la copia del "contrato-programa" aportado en el curso del procedimiento de comprobación limitada y no cuestionado por el órgano de aplicación de los tributos, se infiere que aquel destino no debe estar constituido necesariamente por una actividad a la que le resulte de aplicación alguno de los supuestos de exención contemplados.

Por esa razón, no se puede admitir la procedencia de la regularización practicada por el órgano de aplicación de los tributos, que niega la deducibilidad de la totalidad del IVA soportado.

Tampoco se puede admitir la regularización efectuada respecto a lo que el órgano de aplicación de los tributos denomina "inversiones en las instalaciones del Ciclo Integral del Agua", no admitiendo la deducibilidad de cuotas de IVA soportado relacionadas con una actividad sujeta y no exenta del Impuesto, conforme a la letra g del artículo 7.8º de la Ley del IVA, sin que los términos empleados para fundamentar la procedencia de la regularización permitan discernir si se comprobó que se trataba de una actividad no sujeta o bien de una actividad exenta o si se comprobó que el destinatario de los bienes y servicios adquiridos no fue la reclamante".

### Tercero.

El fallo del Tribunal Regional anuló la liquidación provisional impugnada que redujó a 0,00 euros la solicitud de devolución de 787.995,61 euros contenida en la autoliquidación presentada por el IVA correspondiente al cuarto trimestre de 2010.

### Cuarto.

Con fecha 28 de abril de 2016 se acordó por el órgano de aplicación de los tributos la ejecución de la resolución de este Tribunal, dictando una nueva liquidación de la que resultó una cantidad a devolver de 201.080,26 euros junto con los correspondientes intereses de demora.

En orden a lo que aquí interesa, la nueva liquidación hizo constar que:

"Respecto a las inversiones en las instalaciones del Ciclo Integral del Agua, cuya cuantía de IVA soportado asciende a 217.233,49 euros, no procede la deducibilidad del citado importe por las siguientes razones:

La distribución de agua y su gestión se presta por la sociedad Anaigua, Companya d'Aigües de l'Alt Penedés i de l'Anoia, S.A.

En el libro registro de facturas emitidas aportado y obrante en el expediente no consta anotación alguna referente a ingresos generados por la prestación de servicios relativos al nombrado ciclo integral del agua.

Las facturas obrantes en el expediente y referidas al Ciclo integral del agua son de inversiones y gastos efectuados en el sistema de alcantarillado de diversos puntos del municipio de Masquefa.

Únicamente, las facturas emitidas por la sociedad Anaigua, Companya d'Aigües de l'Alt Penedés i de l'Anoia, S.A., cuyos datos son los que se reproducen a continuación:

Núm. Fra. Fecha factura base imponible cuota iva total

(1) 7106 149/8 F 29/10/2008 189.710,62 30.353,70 220.064,32

(2) 7106 14/9F 19/01/2009 85.369, 78 13.659,16 99.028,94

El concepto de la factura (1) dice textualmente: "Recuperació de pous de Masquefa (segons certificació núm.1) Recuperació pous."

El concepto de la factura (2) dice textualmente: "Segona certificació"

*Tal como se ha expuesto anteriormente el Ayuntamiento de Masquefa no presta el servicio de distribución de agua del municipio y en el ejercicio 2010 no consta ningún ingreso por la prestación del servicio de distribución y/o venta de agua, ni por la cesión de la prestación del servicio a la empresa Anaigua, Companya d'Aigües de l'Alt Penedés i de l'Anoia, S.A.*

*En consecuencia no procede la deducción de las cuotas de IVA soportado por la recuperación de los pozos que constan en las facturas citadas anteriormente; todo ello en base al artículo 94 Uno, 1º, letra a) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, cuyo texto se reproduce a continuación:*

*(...)*

*Las cuotas de IVA soportado referentes a las inversiones efectuadas por el Ayuntamiento de Masquefa respecto al alcantarillado y gestión de aguas residuales, por importe de 173.220,63 euros de cuotas de IVA soportado, no resultan deducibles puesto que se trata de un servicio público no sujeto a IVA en base al artículo 7.8º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, cuyo texto se reproduce a continuación:*

*(...)*

*Se adjunta como anexo número 5 documento donde figuran detalladas todas las facturas de las inversiones del nombrado Ciclo del Agua".*

## **Quinto.**

Con fecha 6 de junio de 2016 el interesado interpuso ante el Tribunal Regional de Cataluña recurso contra la ejecución, tramitado con el número de RG: 08/11556/2012-50 que fue estimado en parte por el Tribunal mediante resolución dictada el 16 de febrero de 2017 y notificada el día 15 de marzo de 2017, anulando el acto impugnado para que fuese sustituido por otro que se ajustase a lo dispuesto en los fundamentos de aquella resolución, en los que se señaló, entre otros extremos, lo siguiente:

*"8.- En lo que a las instalaciones del Ciclo Integral del Agua se refiere, la nueva liquidación desglosa el servicio identificado en la liquidación anulada en dos: la actividad de distribución de agua y la actividad consistente en la prestación del servicio de alcantarillado.*

*En el caso de los bienes y servicios relacionados con la primera actividad, la nueva liquidación sustenta la improcedencia de la deducibilidad en la ausencia de ingresos por la prestación de servicios de distribución de agua y en el consecuente, en opinión del órgano actuante, incumplimiento de lo previsto en el art. 94.Uno.1º de la Ley del IVA. No obstante, se ignora lo señalado en el fallo que se ejecuta: que la Administración tributaria estaba cuestionando la deducibilidad de cuotas de IVA soportado relacionadas con una actividad sujeta y no exenta del Impuesto, conforme a la letra g del art. 7.8º de la Ley del IVA.*

*Es decir, la identificación por parte del órgano de aplicación de los tributos de aquella actividad como destino previsible exige admitir la deducibilidad de las cuotas de IVA soportado y no negarla.*

*Por tanto, procede estimar el recurso en este punto.*

*9.- En cuanto a los bienes y servicios afectos a la prestación del servicio de alcantarillado, el órgano de aplicación de los tributos sustenta la regularización en lo dispuesto en el art. 7.8º de la Ley del IVA. Frente a ello, la reclamante sólo opone que el servicio se presta bajo la fórmula de gestión directa, en este caso a través de la Compañía d'Aigües de l'Alt Penedés i de l'Anoia SA.*

*Aun admitiendo el argumento de la reclamante a pesar de no ir acompañado de otro medio de prueba, la identificación del destino de los bienes y servicios con el servicio público de alcantarillado, de prestación obligatoria para el Municipio y no excluido del ámbito de la no sujeción delimitado en el artículo 7.8ª de la Ley del IVA, lleva a concluir la improcedencia de la deducción de las cuotas de IVA soportado.*

*En este punto, por tanto, se desestima lo alegado por la reclamante respecto a la improcedencia de lo actuado en ejecución del fallo".*

## **Sexto.**

Con fecha 24 de noviembre de 2017 se acordó por el órgano de aplicación de los tributos la ejecución de la anterior resolución dictada por el Tribunal el 16 de febrero de 2017 (RG 08/11556/2012-50), dictando una nueva liquidación de la que resultó una cantidad a devolver de 194.972,96 euros junto con los correspondientes intereses de demora.

**Séptimo.**

Disconforme el interesado con el anterior acuerdo de liquidación, promovió con fecha 22 de diciembre de 2017 nuevo recurso contra la ejecución, tramitado en esta ocasión con el número de registro RG 08/11556/2012-51. En el escrito de interposición, la interesada alegó, en síntesis que se efectuaba una distinción artificial entre el ciclo integral de agua y los servicios de alcantarillado, que no concordaba con el criterio manifestado por la Dirección General de Tributos en la contestación a la consulta tributaria escrita V0127-16. Asimismo, consideraba que la Administración no se justificaba los importes vinculados al ciclo integral del agua y a los servicios de alcantarillado.

Con fecha 15 de marzo de 2018 el Tribunal Regional inadmitió este segundo recurso contra la ejecución, al considerar que el recurrente alegaba sobre temas que hubieran podido ser planteados en el recurso de ejecución interpuesto el 6 de junio de 2016, cuya resolución se estaba ejecutando, toda vez que se opone el carácter artificial de la distinción que el órgano de aplicación de los tributos efectuó en la liquidación dictada el 28 de abril de 2016, entre lo que denomina "ciclo integral del agua" y servicios de alcantarillado, así como la ausencia de justificación de los importes vinculados a cada uno en aquella liquidación (217.233,49 euros y 173.220,63 euros).

Dicha resolución fue notificada al interesado el día 9 de abril de 2018.

**Octavo.**

Con fecha 9 de mayo de 2018 el referido ayuntamiento promovió ante este Tribunal Central, el presente recurso de alzada. En el escrito de interposición reitera una vez más, que entre las operaciones que el artículo 7.8º de la Ley del IVA excluye de la no sujeción está la de suministro y distribución del agua, y que dentro de esta tipología de operaciones en sentido estricto, deben incluirse de manera global el denominado ciclo integral del agua, que incluye entre sus elementos el alcantarillado y la depuración de aguas.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

Con carácter previo a cualquier otra cuestión este Tribunal debe examinar si concurren los requisitos para que pueda resolver sobre el fondo, 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.

**Segundo.**

El artículo 241 ter de la LGT añadido por el apartado Cincuenta y dos del artículo único de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT, en vigor desde el 12/10/2015 y de aplicación a las reclamaciones y recursos interpuestos desde esa fecha, señala:

- 1. Los actos de ejecución de las resoluciones económico-administrativas se ajustarán exactamente a los pronunciamientos de aquéllas.*
- 2. Si el interesado está disconforme con los actos dictados como consecuencia de la ejecución de una resolución económico-administrativa, podrá presentar este recurso.*
- 3. Será competente para conocer de este recurso el órgano del Tribunal que hubiera dictado la resolución que se ejecuta. La resolución dictada podrá establecer los términos concretos en que haya de procederse para dar debido cumplimiento al fallo.*
- 4. El plazo de interposición de este recurso será de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado.*
- 5. La tramitación de este recurso se efectuará a través del procedimiento abreviado, salvo en el supuesto específico en que la resolución económico-administrativa hubiera ordenado la retroacción de actuaciones, en cuyo caso se seguirá por el procedimiento abreviado o general que proceda según la cuantía de la reclamación inicial. El procedimiento aplicable determinará el plazo en el que haya de ser resuelto el recurso.*
- 6. En ningún caso se admitirá la suspensión del acto recurrido cuando no se planteen cuestiones nuevas respecto a la resolución económico-administrativa que se ejecuta.*
- 7. No cabrá la interposición de recurso de reposición con carácter previo al recurso contra la ejecución.*
- 8. El Tribunal declarará la inadmisibilidad del recurso contra la ejecución respecto de aquellas cuestiones que se planteen sobre temas ya decididos por la resolución que se ejecuta, sobre temas que hubieran podido ser*

planteados en la reclamación cuya resolución se ejecuta o cuando concurra alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 239.4 de esta Ley.

### **Tercero.**

Como se ha expuesto en antecedentes de hecho con fecha 21 de enero de 2016 se notificó resolución del Tribunal Regional que estimó en parte, por razones de fondo, la REA 08/11556/2012. El 28 de abril de 2016 se acordó por el órgano gestor la ejecución de la resolución. Así, el 6 de junio de 2016 el interesado interpuso recurso contra la ejecución, que fue estimado en parte mediante resolución dictada el 16 de febrero de 2017, anulando el acto impugnado para que fuese sustituido por otro que se ajustase a lo dispuesto en los fundamentos de la anterior resolución. El 24 de noviembre de 2017 se acordó por el órgano de aplicación de los tributos la ejecución de la anterior resolución, dictando una nueva liquidación.

Disconforme el interesado con el segundo acuerdo de liquidación dictado, interpuso un nuevo recurso contra la ejecución. El Tribunal Regional inadmitió este segundo recurso contra la ejecución, al considerar que el recurrente alegaba sobre temas que hubieran podido ser planteados en el primer recurso de ejecución, interpuesto el 6 de junio de 2016. La resolución fue notificada el día 9 de abril de 2018.

El 9 de mayo de 2018 el reclamante promovió ante este Tribunal Central el presente recurso de alzada. Si bien en este sentido debemos señalar que el artículo arriba citado señala en su apartado 5, que la tramitación de los recursos contra la ejecución se efectuarán a través del procedimiento abreviado, salvo en el supuesto específico en que la resolución económico-administrativa hubiera ordenado la retroacción de actuaciones, en cuyo caso se seguirá por el procedimiento abreviado o general que proceda según la cuantía de la reclamación inicial. Dado que en el caso que nos ocupa, la reclamación 08/11556/2012 estimó en parte las pretensiones del interesado por razones de fondo, procede aplicar al presente recurso contra la ejecución el procedimiento abreviado.

En este sentido, el artículo 245 de la Ley 58/2003, General Tributaria, enumera los supuestos en que las reclamaciones económico-administrativas se tramitarán por el procedimiento abreviado y en el apartado 2 define el denominado "*ámbito de aplicación*" del citado procedimiento abreviado, señalando que:

*"las reclamaciones económico-administrativas tramitadas por este procedimiento se resolverán en única instancia por los tribunales económico-administrativos mediante los órganos unipersonales que se determinen reglamentariamente".*

Así mismo, el artículo 248 LGT, último de la Sección relativa al procedimiento abreviado, dispone que:

*"contra las resoluciones que se dicten en el procedimiento previsto en esta sección no podrá interponerse recurso de alzada ordinario, pero podrán proceder, en su caso, los demás recursos regulados en la sección anterior".*

A juicio de este Tribunal, la normativa reguladora de la aplicabilidad de uno u otro procedimiento tiene carácter imperativo, no dispositivo, no pudiendo quedar a merced de la voluntad ni del obligado tributario reclamante, ni del órgano económico-administrativo que haya de resolver. Es por eso que en el presente caso debemos declararnos incompetentes para conocer del presente recurso de alzada, dado que el recurso contra la ejecución impugnado debió dictarse en única instancia, conforme a lo establecido en el artículo 241 ter.5 de la LGT, debiendo el Tribunal Económico-Administrativo Regional notificar nuevamente su resolución de fecha 15/03/2018 (nº 08-11556-2012-51) al interesado con indicación expresa y correcta de los recursos procedentes.

En este sentido se ha pronunciado este Tribunal Central en resolución de fecha 16 de febrero de 2021 (nº 1446-2018 RG).

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

### **ACUERDA**

DECLARAR LA INADMISIBILIDAD del presente recurso, debiendo practicarse una nueva notificación, de acuerdo con lo expuesto en el último Fundamento de Derecho.

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