

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090356

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO

Resolución de 23 de mayo de 2023

Sala 2.^a

R.G. 5611/2021

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. Exigencia para su admisión a trámite de la existencia de controversia entre el sujeto que efectúa la repercusión y sujeto repercutido. La cuestión suscitada es la de si la pretensión de la entidad interesada tiene cabida en el supuesto de impugnación previsto en el art. 227.4.a) de la Ley 58/2003 (LGT), tal y como aquella considera.

Entre el sujeto pasivo del impuesto y el sujeto repercutido se establece una relación jurídica y pueden surgir controversias, entre ellos, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de la repercusión y, por ello, tanto el sujeto obligado a efectuar la repercusión como aquel que tiene la obligación de soportarla están legitimados para plantear reclamación económico-administrativa en relación con las mismas.

En definitiva, en el caso de la reclamación económico-administrativa contra los actos de repercusión, están legitimados para interponerla, el sujeto pasivo para hacer efectivo el acto de repercusión obligatoria frente a una negativa del sujeto repercutido, y también estaría legitimado para su interposición el sujeto repercutido cuando considere indebidas las cuotas repercutidas que se le reclaman.

Como se observa, el procedimiento de reclamación económico-administrativa contra los actos de repercusión obliga a la existencia de controversias entre las partes: sujeto que efectúa la repercusión y sujeto repercutido. Esta exigencia se deduce también de los arts. 235 y 236 de la Ley 58/2003 (LGT), en cuanto diferencian claramente entre el reclamante y la persona recurrida, señalando que ambas deben estar identificadas en el escrito de interposición de la reclamación.

En el caso que nos ocupa, no se identifica la referida controversia, puesto que la entidad emitió factura sin repercusión de cuota y el destinatario de la misma no ha mostrado oposición alguna sobre esta cuestión.

Si, tras la emisión de la factura, la entidad considera que procedería la referida repercusión, debió emitir factura rectificativa con dicho fin y presentar, ante la Administración, la correspondiente autoliquidación complementaria y en tal caso sí, existiendo acto de repercusión, podría impugnarse el mismo, bien por la entidad que repercute, de existir oposición del destinatario a soportar la cuota, bien por el repercutido, al entender la improcedencia de aquella repercusión.

Por tanto, no se identifica en la presente reclamación, actuación alguna susceptible impugnación, por lo que comparte este TEAC lo resuelto por el tribunal de instancia en cuanto a la inadmisibilidad de la reclamación interpuesta. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 24, 35, 120, 227, 232, 235 y 236.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 88 y 99.

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 la Comunidad Valenciana, que declara la inadmisibilidad de la reclamación económico-administrativa interpuesta por **XZ**, S.A. relativa a la obligación de repercutir y soportar la repercusión.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 27/07/2018 la entidad reclamante, **XZ**, S.A., emitió factura nº ..., al Ayuntamiento de En la descripción de la misma consta lo siguiente:

*"Expropiación de la finca registral ... inscrita en el registro de la propiedad nº ...de ..., correspondiente al municipio de ..., aprovechamiento urbanístico de 2.***,** m2t. Con una base imponible de 1.540.205,18 euros. Exento de IVA".*

Mediante escrito de fecha 03/08/2018 la entidad **XZ**, S.A., solicita al Consistorio, ante las dudas sobre la no exención al IVA de la operación de expropiación de los aprovechamientos urbanísticos en la citada factura, que le informen de los argumentos jurídicos por los que considera que dicha transmisión está exenta.

El Ayuntamiento contesta a aquella petición, en fecha 22 de octubre de 2018, remitiendo dictamen solicitado en el cual se indica, con base en determinadas consultas de la Dirección General de Tributos, que la factura emitida por la entidad es correcta y que procede, en consecuencia, la exención aplicada.

Segundo.

El 12 de noviembre de 2018, la entidad **XZ**, S.A. interpone reclamación económico-administrativa para que el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana se pronuncie sobre la procedencia o no de la exención del IVA por la expropiación de los mencionados derechos de aprovechamiento urbanístico.

Puesto de manifiesto el expediente para alegaciones al reclamado, reitera los motivos por los cuales entiende que la operación de transmisión de aprovechamientos urbanísticos está exenta.

Tercero.

El tribunal de instancia dicta, el 20 de enero de 2021, resolución, declarando la inadmisibilidad de la reclamación.

En particular, señala:

"SEGUNDO.- Con preferencia a cualquier otra cuestión debe decidirse la competencia de este Tribunal para conocer y pronunciarse acerca del asunto planteado por el reclamante. En dicho sentido debe tenerse presente que aun cuando la materia a que se refiere el escrito de interposición de la presente reclamación -obligación del deber de expedir duplicados de facturas- está prevista en la letra c) del apartado 4 del artículo 227 de la Ley 58/2003, General Tributaria como susceptible de reclamación económico administrativa, sin embargo, constituye presupuesto para el planteamiento de la reclamación, la existencia de controversia acerca de esta materia, lo que en este caso supone acreditar la negativa de la entidad reclamada a soportar la repercusión de la cuota del IVA.

Pues bien, examinado el expediente de la reclamación, no sólo no consta la negativa o resistencia de la entidad reclamada a soportar la repercusión que pretende la reclamante, sino que, al contrario, consta la correspondiente emisión de factura por parte de la reclamante declarando como exenta la operación llevada a cabo, según el criterio del Ayuntamiento. No consta que por parte del reclamante se hubiera procedido a la emisión de factura (rectificativa) repercutiendo el correspondiente IVA, y oposición a dicha actuación por parte del Ayuntamiento. Así las cosas, careciendo la presente reclamación de uno de los presupuestos que justifica el planteamiento de la misma -la controversia entre particulares-, no es posible admitirla."

Cuarto.

No conforme con la resolución anterior, dictada en primera instancia, la entidad interpuso, el 10 de marzo de 2021, recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, señalando, en síntesis, lo siguiente:

En primer lugar, describe el origen de la operación que dio lugar a la emisión de la factura y señala que, por indicación del Ayuntamiento, destinatario de la factura, la misma se emitió indicando que la expropiación de derechos de aprovechamiento urbanístico (que aquella documentaba) estaba sujeta pero exenta en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Señala que junto con la factura remitida se entregó escrito solicitando al Ayuntamiento que justificara los fundamentos por los que entendía que la transmisión estaba sujeta y exenta. Se refiere, en alegaciones, al contenido del informe del que deriva la conclusión del Ayuntamiento.

Señala también que, atendiendo a la resolución del Jurado Provincial de Expropiación de ..., y dado el objeto de la expropiación descrito, la operación estaría sujeta y no exenta.

Así, ante las discrepancias jurídicas observadas, interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR, solicitando una resolución referida a la conformidad a Derecho del criterio emitido por el Ayuntamiento y que consta reflejado en la factura emitida con los datos indicados por el mismo. Señala que se solicitó del TEARCV que se pronunciara sobre la conformidad a Derecho de la factura ..., de 27/7/2018, sujeta pero exenta del IVA, o bien, al contrario, resolviese si esta transmisión de derechos de aprovechamiento urbanístico es una operación no exenta

al IVA y debía, en consecuencia, proceder a emitir factura rectificativa para sumar el IVA al importe de la expropiación forzosa.

Indica que la emisión de una factura con IVA hubiera determinado el rechazo de la Administración municipal a asumir el pago de la expropiación, por lo que optó por acatar el criterio del Ayuntamiento de ..., impugnándolo después a efectos de que el Tribunal resolviera la discrepancia de interpretaciones.

Identifica la actuación recurrida como la negativa del Ayuntamiento a no aceptar que la expropiación de derechos deba considerarse sujeta y no exenta. Señala, así, que *"el objeto de esta reclamación se fundamenta en la negativa de la entidad pública expropiante a soportar el IVA sobre el importe acordado de expropiación de los derechos de aprovechamiento urbanístico"*.

Puesto de manifiesto el expediente a la parte recurrida, el Ayuntamiento de ..., aquel formula las siguientes alegaciones:

Señala el acierto de la resolución de la reclamación por parte del TEAR de la Comunidad Valenciana, toda vez que no existe controversia acreditada alguna sobre la repercusión. Señala que en la factura expedida no se realizó repercusión alguna, circunstancia que coincide con el criterio considerado correcto por el Ayuntamiento. Refiere que la pretensión de la entidad va más allá de la competencia de los Tribunales Económico-Administrativos.

Subsidiariamente, se refiere a la operación realizada, como entrega de bienes con destino a viales públicos, siendo aplicable la exención prevista en el artículo 20.Uno.20 de la Ley del IVA.

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 resulta ajustada a Derecho la resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, que declara la inadmisibilidad de la reclamación de referencia.

Tercero.

A efectos de resolver el presente recurso de alzada ha de atenderse a las siguientes actuaciones:

- El 27 de julio de 2018 se emite factura que documenta la operación de entrega en que consiste la cesión por expropiación forzosa de determinados derechos de aprovechamiento urbanístico de la entidad **XZ**, S.A. al Ayuntamiento de

- El 22 de octubre de 2018, el Ayuntamiento, a petición de la entidad, remite dictamen e informe sobre la tributación de la referida operación.

- El 12 de noviembre de 2018 la entidad interpone reclamación económico-administrativa ante en tribunal regional.

Cuarto.

Como se ha señalado en los antecedentes de hecho, el tribunal de instancia declaró la inadmisibilidad de la reclamación interpuesta, por considerar que no consta controversia entre las partes en relación a la cuestión suscitada, indicando que no se ha acreditado la negativa de la entidad reclamada a soportar la repercusión de la cuota del IVA.

La cuestión suscitada es la de si la pretensión de la entidad reclamante tiene cabida en el supuestos de impugnación previsto en el artículo 227.4.a) de la LGT, tal y como aquella considera.

Señala el artículo 227 de la LGT, en relación a los actos susceptibles de reclamación económico-administrativa:

"1. La reclamación económico-administrativa será admisible, en relación con las materias a las que se refiere el artículo anterior, contra los actos siguientes:

a) Los que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber.

b) Los de trámite que decidan, directa o indirectamente, el fondo del asunto o pongan término al procedimiento.

2. En materia de aplicación de los tributos, son reclamables:

a) Las liquidaciones provisionales o definitivas.

b) Las resoluciones expresas o presuntas derivadas de una solicitud de rectificación de una autoliquidación o de una comunicación de datos.

c) Las comprobaciones de valor de rentas, productos, bienes, derechos y gastos, así como los actos de fijación de valores, rendimientos y bases, cuando la normativa tributaria lo establezca.

d) Los actos que denieguen o reconozcan exenciones, beneficios o incentivos fiscales.

e) Los actos que aprueben o denieguen planes especiales de amortización.

f) Los actos que determinen el régimen tributario aplicable a un obligado tributario, en cuanto sean determinantes de futuras obligaciones, incluso formales, a su cargo.

g) Los actos dictados en el procedimiento de recaudación.

h) Los actos respecto a los que la normativa tributaria así lo establezca.

3. Asimismo, serán reclamables los actos que impongan sanciones.

4. Serán reclamables, igualmente, previo cumplimiento de los requisitos y en la forma que se determine reglamentariamente, las siguientes actuaciones u omisiones de los particulares en materia tributaria:

a) Las relativas a las obligaciones de repercutir y soportar la repercusión prevista legalmente.

b) Las relativas a las obligaciones de practicar y soportar retenciones o ingresos a cuenta.

c) Las relativas a la obligación de expedir, entregar y rectificar facturas que incumbe a los empresarios y profesionales.

d) Las derivadas de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente.

5. No se admitirán reclamaciones económico-administrativas respecto de los siguientes actos:

a) Los que den lugar a reclamación en vía administrativa previa a la judicial, civil o laboral o pongan fin a dicha vía.

b) Los dictados en procedimientos en los que esté reservada al Ministro de Economía y Hacienda o al Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos la resolución que ultime la vía administrativa.

c) Los dictados en virtud de una ley del Estado que los excluya de reclamación económico-administrativa."

Como hemos señalado, y en atención a los términos de la pretensión de la reclamante, considera su encuadre en el apartado 4 a).

Por otro lado, el artículo 232 de la LGT, en relación a los interesados en las reclamaciones económico-administrativas, establece que:

"1. Estarán legitimados para promover las reclamaciones económico-administrativas:

a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores.

b) *Cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria. (...)"*

Por su parte, es interesante señalar lo dispuesto en el artículo 235 de la LGT, referido a la iniciación de las reclamaciones económico-administrativas:

"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.

(...:)

2. El procedimiento deberá iniciarse mediante escrito que podrá limitarse a solicitar que se tenga por interpuesta, identificando al reclamante, el acto o actuación contra el que se reclama, el domicilio para notificaciones y el tribunal ante el que se interpone. Asimismo, el reclamante podrá acompañar las alegaciones en que base su derecho.

En los casos de reclamaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta, repercusiones, obligación de expedir y entregar factura y a las relaciones entre el sustituto y el contribuyente, el escrito deberá identificar también a la persona recurrida y su domicilio y adjuntar todos los antecedentes que obren a disposición del reclamante o en registros públicos."

Y el artículo 236 de la LGT, en cuanto a la tramitación, dispone:

"(...:)

2. *En los casos de reclamaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta, repercusiones, obligación de expedir y entregar factura o a las relaciones entre el sustituto y el contribuyente, el tribunal notificará la interposición de la reclamación a la persona recurrida para que comparezca, mediante escrito de mera personación, adjuntando todos los antecedentes que obren a su disposición o en registros públicos."*

Por último, también debemos mencionar el artículo 24 y el artículo 35 del mismo texto legal, en cuanto señalan que:

Artículo 24. Obligaciones entre particulares resultantes del tributo.

"1. *Son obligaciones entre particulares resultantes del tributo las que tienen por objeto una prestación de naturaleza tributaria exigible entre obligados tributarios.*

2. *Entre otras, son obligaciones de este tipo las que se generan como consecuencia de actos de repercusión, de retención o de ingreso a cuenta previstos legalmente."*

Artículo 35. Obligados tributarios.

"1. *Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.*

2. *Entre otros, son obligados tributarios:*

a) *Los contribuyentes.*

b) *Los sustitutos del contribuyente.*

c) *Los obligados a realizar pagos fraccionados.*

d) *Los retenedores.*

e) *Los obligados a practicar ingresos a cuenta.*

f) *Los obligados a repercutir.*

g) *Los obligados a soportar la repercusión.*

h) *Los obligados a soportar la retención.*

i) *Los obligados a soportar los ingresos a cuenta.*

j) *Los sucesores.*

k) *Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos.*

(...)"

Quinto.

A efectos de considerar la cuestión, se referirá, este Tribunal, a la regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido, relativa a dicha obligación de repercutir y soportar la repercusión.

Señala el artículo 88 de la Ley del IVA, relativo a la repercusión del impuesto:

"Uno. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

(...)

Dos. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse mediante factura en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente

(...)

Tres. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente

(...)

Seis. Las controversias que puedan producirse con referencia a la repercusión del impuesto, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de la misma, se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de las correspondientes reclamaciones en la vía económico-administrativa."

Por su parte, señala el artículo 99 de la Ley del IVA, relativo al ejercicio del derecho a la deducción:

"(...)

Cuatro. Se entenderán soportadas las cuotas deducibles en el momento en que el empresario o profesional que las soportó reciba la correspondiente factura o demás documentos justificativos del derecho a la deducción.

"(...)"

A juicio de este Tribunal, el supuesto previsto en el artículo 227.4.a) de la LGT, requiere la identificación de una actuación que resulte impugnabile.

En el presente caso, no se plantea ninguna controversia en relación con la repercusión. La entidad **XZ**, S.A. emitió una factura sin repercutir cuota de IVA y, ante esta ausencia de repercusión, el Ayuntamiento, como destinatario, no mostró su oposición sino todo lo contrario, su total conformidad, aportando un informe que sostiene la procedencia de la exención a la operación realizada. Por tanto, no habiéndose repercutido cuota alguna no puede sostenerse que se impugne la negativa del Ayuntamiento a soportar la repercusión, ya que ello implicaría la existencia de dicha repercusión, consignada en la correspondiente factura recibida por aquel.

Por otro lado, no resulta impugnabile, en la vía económico-administrativa que nos ocupa, el informe emitido por el Ayuntamiento, del que se deriva la conformidad del mismo con la factura emitida por la entidad reclamante, que señala la operación como sujeta y exenta. No supone, dicho informe, negativa a soportar cuota alguna, porque al no haber cuota repercutida no se puede cuestionar la obligación de soportar la misma.

Respecto a la entidad reclamante, no consta en el expediente ni en las alegaciones al presente recurso de alzada, que ésta sostenga que la operación se encuentre sujeta, pues de hecho emitió la factura sin cuota de IVA y, como señala el Tribunal Regional, no consta que hubiese emitido factura rectificativa a la primera factura emitida. Tan sólo muestra la entidad sus dudas acerca de la tributación de la operación.

No obstante, podría plantearse que con la emisión de la factura se estaba omitiendo la obligación de repercutir, y que la propia entidad reclamante se muestra disconforme con esa falta de repercusión, pero esta consideración supone que dicha actuación omisiva se localiza en el momento de la emisión de la factura, el 27 de junio de 2018, por lo que la impugnación, que consta el 12 de noviembre de 2018, resultaría extemporánea, por haberse llevado a cabo fuera del plazo del mes computado desde el día siguiente al de la emisión de aquella factura.

Adicionalmente, tal consideración supondría la impugnación por la propia entidad obligada a repercutir de la actuación por ella misma realizada. A este respecto, resulta interesante traer a colación la doctrina del Tribunal Supremo, en relación con la impugnación, en vía económico-administrativa, de las controversias sobre la repercusión del impuesto en determinadas operaciones. Entre otras, cabe señalar la sentencia de 2 de marzo de 1998 (nº de recurso 1135/1992) que señala al respecto:

"SEXTO.- El Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 1.999/1981, de 20 de Agosto, contempla y tiene presentes dos relaciones jurídico-tributarias distintas.

La primera es la que se establece entre el sujeto pasivo, que en el I.V.A. es el empresario o profesional, en el caso de autos la empresa contratista o sea TW, S.A, y el sujeto activo que es el Estado, personificado y representado por la Administración General del Estado -Ministerio de Economía y Hacienda-. En esta relación jurídico-tributaria, destaca la obligación fundamental que pesa sobre el sujeto pasivo -empresa contratista- de presentar las declaraciones-liquidaciones e ingresar simultáneamente la cantidad resultante de restar del I.V.A. repercutido, el I.V.A. soportado, en los períodos temporales correspondientes. Si con posterioridad a la presentación e ingreso de dichas declaraciones-liquidaciones el sujeto pasivo del I.V.A. considerase que había incurrido en algún error de derecho, el artículo 121, del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas referido, le permitía en la fecha de autos la impugnación del acto administrativo gestor de confirmación o modificación de su declaración liquidación que necesariamente tenía que instar en el plazo de seis meses, transcurridos previamente otros seis meses. La reclamación debía interponerse en el plazo de 15 días desde que la resolución expresa, en su caso, fuese notificada al sujeto pasivo o se confirmase la autoliquidación por silencio

administrativo. Este plazo de seis meses ha sido aumentado al de prescripción de cinco años, por el Real Decreto 1.163/1990, de 21 de Septiembre, de devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria.

La otra relación jurídica, que es la que interesa al caso de autos, es la que se establece entre el sujeto pasivo - empresa contratista- y el sujeto repercutido, que se caracteriza por ser una relación entre particulares, pero de derecho público y de naturaleza tributaria, y que tiene por objeto llevar a cabo la repercusión del tributo (I.V.A.) a los otros sujetos pasivos y por último al consumidor final, como acontece en el caso de autos. El artículo 16 "Repercusión del impuesto" de la Ley 30/1985, de 2 de Agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone claramente que: "1. Los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 15 anterior (empresarios o profesionales), (...) deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley y sus normas reglamentarias, cualesquiera que fueren las estipulaciones existentes entre ellos.

La repercusión del impuesto deberá efectuarse mediante la factura o documento equivalente. A estos efectos, la cuota repercutida deberá consignarse separadamente de la base imponible, incluso en el caso de precios fijados administrativamente, indicando el tipo impositivo aplicado". No es aventurado prever que puedan surgir controversias entre el sujeto pasivo y el sujeto repercutido, y por ello el artículo 26, apartado 6 del Reglamento del I.V.A., aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de Octubre, se cuida de precisar que "las controversias que puedan producirse con referencia a la repercusión del Impuesto, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de la misma, se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de las correspondientes reclamaciones en la vía económico-administrativa".

El caso de autos consiste en que el sujeto repercutido, la Diputación Provincial de ... no estaba de acuerdo con la cuantía de la repercusión del I.V.A. que le hizo la empresa constructora TW, S.A, en la factura nº ..., de fecha ... de ...de 1986, correspondiente a la Certificación nº... de las obras de "...", única admisible en este recurso de apelación, por razón de la cuantía.

Cuando el sujeto repercutido se niega a aceptar la repercusión que presenta el sujeto pasivo, esta controversia debe ser resuelta, en vía económico-administrativa, mediante la interposición de la necesaria reclamación que bien puede formular el sujeto pasivo, que es el supuesto previsto en el artículo 122.1 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, referido, cuando dice "tendente a hacer efectivos (...) los actos de repercusión" (mejor hubiera sido decir "actuaciones tributarias" de repercusión), o bien puede formular el sujeto repercutido, supuesto previsto en el mismo artículo y apartado, cuando dice: "tendientes(...) a impugnar actos de repercusión tributaria obligatoria". Pues bien, el artículo 122, apartado 3, dispone que la reclamación será interpuesta en el plazo de quince días contados desde que la repercusión (...) sea notificada fehacientemente al sujeto obligado a soportarla o éste manifieste expresamente que la conoce.

Obviamente, al ser una relación jurídica entre particulares, pues el acto de repercusión el I.V.A. por el sujeto pasivo no es un acto administrativo, sino una simple "actuación tributaria" entre éste y el sujeto repercutido, huelga toda referencia a las notificaciones administrativas reguladas en el artículo 124 de la Ley General Tributaria, pues nos hallamos sencillamente ante una comunicación entre particulares. En el caso de autos, el sujeto pasivo del I.V.A. que era la empresa contratista TW S.A. comunicó a la Diputación Provincial de ..., la base imponible (11.735.474 pts), el tipo de gravamen (12%) y la cuota de I.V.A. (1.408.257 pts) que le repercutía cuando le entregó la factura nº ..., y conoció la negativa de la Diputación Provincial de ... -sujeto repercutido (consumidor final)- cuando ésta expidió el correspondiente mandamiento de pago y le abonó la cantidad total de 12.322.248 pts, que se desglosaba en 11.002.007 pts de precio cierto del contrato, mas 1.320.241 pts de I.V.A., en tanto que la factura comprendía un total de 13.143.731 pts, desglosado en 11.735.474 pts de precio cierto, mas 1.408.257 pts de I.V.A. El pago se realizó el 16 de Octubre de 1986, y la reclamación económico-administrativa se interpuso el 3 de Febrero de 1987, superado con creces el plazo de 15 días, luego fue presentada extemporáneamente, es decir cuando la repercusión aceptada por la Diputación Provincia de ... había devenido en firme y consentida, razón por la cual debe estimarse el recurso de apelación, pero solo respecto de esta actuación que es la única para la cual se ha declarado admisible dicho recurso. La Sala debe precisar que el "dies a quo" no es la fecha en que la repercusión sea notificada, como dice textualmente el artículo 122, apartado 3, citado, que sería la fecha en que la empresa TW, S.A, entregó la factura nº ... a la Diputación Provincial de ..., sino desde el momento en que surge la controversia, o sea desde la fecha en que la Diputación Provincial de ... comunicó a la empresa su propia determinación de la cuota del I.V.A., que fue sin duda alguna el día en que pagó el correspondiente mandamiento de pago, que ha sido la fecha que la Sala ha tomado para su pronunciamiento de extemporaneidad.

El artículo 122 mencionado contempló otra tercera situación que es la del sujeto repercutido que ha soportado la repercusión y que posteriormente considera que era improcedente en Derecho. Los apartados uno y tres de este artículo legitiman al sujeto repercutido para ejercer ante los Tribunales Económico-Administrativos la pretensión de reembolso también en el plazo de 15 días, pero este peculiar procedimiento es ajeno al caso de autos."

Cabe destacar, al respecto, que el Tribunal Supremo clarifica los dos tipos de relaciones jurídico-tributarias que se producen en impuestos en los que, como en el IVA, se produce el deber de efectuar una actuación de repercusión tributaria:

a) La primera relación jurídico-tributaria es la que se establece entre el sujeto pasivo del impuesto y el sujeto activo que es el Estado. Destaca en esta relación jurídico-tributaria, que el sujeto pasivo está obligado a presentar sus autoliquidaciones periódicamente.

Si con posterioridad a la presentación e ingreso de dichas declaraciones-liquidaciones el sujeto pasivo considerase que había incurrido en algún error de Derecho, el artículo 120.3 del la LGT que regula el régimen de impugnación de sus autoliquidaciones por los sujetos pasivos, le permite impugnación del acto administrativo gestor de confirmación o modificación de su declaración-liquidación.

Del mismo modo, y de considerar que el error supuso la falta de repercusión y declaración de aquella cuota repercutida, la entidad puede presentar declaración complementaria a efectos de incluir aquella cuota y emitir la correspondiente factura rectificativa con el fin de repercutir la misma sobre el obligado a soportarla.

b) La segunda relación jurídica que se produce en estos casos, según continúa la mencionada Sentencia del Tribunal Supremo, es la que se establece entre el sujeto pasivo y el sujeto repercutido, que se caracteriza por ser una relación entre particulares, pero de Derecho público y de naturaleza tributaria, y que tiene por objeto llevar a cabo la repercusión del tributo al consumidor final.

En relación con esta segunda relación jurídica, como señala el Tribunal Supremo, "no es aventurado" que puedan surgir controversias, entre ellos, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de la repercusión y, por ello, tanto el sujeto obligado a efectuar la repercusión como aquel que tiene la obligación de soportarla están legitimados para plantear reclamación económico-administrativa en relación con las mismas.

En el mismo sentido, la Audiencia Nacional en su Sentencia de 1 de febrero de 2008, recurso nº 264/2006, en relación con la repercusión del IVA, señala que: *"el procedimiento establecido en el artículo 117 (RD 391/1996) no está limitado a las reclamaciones de oposición del sujeto repercutido que cuestiona las cuotas de IVA que se le reclaman, sino que es también el cauce para el conocimiento y resolución de las reclamaciones "tendientes a hacer efectivos ... actos de repercusión tributaria obligatoria".*

En definitiva, en el caso de la reclamación económico-administrativa contra los actos de repercusión, están legitimados para interponerla, el sujeto pasivo para hacer efectivo el acto de repercusión obligatoria frente a una negativa del sujeto repercutido, y también estaría legitimado para su interposición el sujeto repercutido cuando considere indebidas las cuotas repercutidas que se le reclaman.

Como se observa, el procedimiento de reclamación económico-administrativa contra los actos de repercusión obliga a la existencia de controversias entre las partes: sujeto que efectúa la repercusión y sujeto repercutido. Esta exigencia se deduce también de los artículos 235 y 236 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en cuanto diferencian claramente entre el reclamante y la persona recurrida, señalando que ambas deben estar identificadas en el escrito de interposición de la reclamación.

En este sentido se ha pronunciado este TEAC en resolución de fecha 23 de junio de 2022 (R.G. 00-4851-2019).

En el caso que nos ocupa, como ya hemos señalado, no se identifica la referida controversia, puesto que, como hemos referido, la entidad emitió factura sin repercusión de cuota y el destinatario de la misma no ha mostrado oposición alguna sobre esta cuestión.

Si, tras la emisión de la factura, la entidad considera que procedería la referida repercusión, debió emitir factura rectificativa con dicho fin y presentar, ante la Administración, la correspondiente autoliquidación complementaria y en tal caso sí, existiendo acto de repercusión, podría impugnarse el mismo, bien por la entidad que repercute, de existir oposición del destinatario a soportar la cuota, bien por el repercutido, al entender la improcedencia de aquella repercusión.

Por tanto, no se identifica en la presente reclamación, actuación alguna susceptible impugnación, por lo que comparte este TEAC lo resuelto por el tribunal de instancia en cuanto a la inadmisibilidad de la reclamación interpuesta.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

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

