

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/04977/2018/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **20/10/2021**

**Asunto:**

Procedimientos de gestión. Principio de regularización íntegra en IVA. En un procedimiento de comprobación limitada se deniega la deducción de las cuotas soportadas de dos proveedores correspondientes a la construcción de unos tanatorios pues, siendo de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.Uno.2º.f) de la Ley de IVA, las citadas cuotas no se habían devengado conforme a Derecho. La entidad solicita la devolución de las cuotas indebidamente soportadas conforme al principio de regularización íntegra. CAMBIO DE CRITERIO.

**Criterio:**

Se aplica el criterio de la sentencia nº 736/2021 del Tribunal Supremo, de fecha 26 de mayo de 2021 (recurso 574/2020), conforme a la cual, habiéndole negado la Administración Tributaria a un sujeto pasivo la deducibilidad de determinadas cuotas soportadas de Impuesto sobre el Valor Añadido, conforme al artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y de acuerdo con el principio de íntegra regularización conformado en la jurisprudencia del Alto Tribunal, la Administración tributaria debe, asimismo, efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si el mismo sujeto tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Señala el Tribunal Supremo en la citada sentencia que, aunque los razonamientos expresados en su fundamento segundo se realizaron en el marco de actuaciones inspectoras, su filosofía, tanto en el plano sustancial como en el procedimental, ha de extenderse, con las adaptaciones que sean necesarias, a las actuaciones de gestión. No procede, pues, acudir a un procedimiento autónomo de devolución de las cuotas indebidamente repercutidas. Tendrán que llevarse a cabo, eso sí, las actuaciones complementarias que sean precisas, sin merma, por supuesto, de los derechos y garantías procedimentales de ninguno de los interesados. La Administración no puede ignorar la conexión que tienen los principios de regularización íntegra y de buena administración, y, por ello, le resulta exigible "una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las disfunciones derivadas de su actuación" (STS de 20 de octubre de 2020, rec. cas. 5442/2018).

CAMBIO DE CRITERIO de las resoluciones de este TEAC de 26 de febrero de 2020 (R.G. 00-02449-2017) y 17 de septiembre de 2020 (R.G. 00-00281-2018).

**Nota:** Como consecuencia del cambio de criterio, ha sido eliminado el criterio de la resolución RG 00-02449-2017, que seguía este mismo criterio, conservándose éste para su contraste con el nuevo criterio.

Criterios relacionados RG 00/03545/2011 (19-02-2015) y RG 00/03516/2014 (14-12-2017) en los que se reconoce el derecho a la regularización íntegra del IVA indebidamente soportado pero en el seno del procedimiento inspector.

**Referencias normativas:**

Ley 58/2003 General Tributaria LGT  
136

RD 520/2005 Reglamento Revisión en Vía Administrativa  
14.1.c)  
14.2.c)

**Conceptos:**

Cantidades indebidamente acreditadas  
Devoluciones  
Impuesto sobre el Valor Añadido IVA  
Ingresos indebidos  
Procedimiento de comprobación limitada/abreviada  
Procedimiento de devolución  
Regularización íntegra  
Repercusión

**Texto de la resolución:** ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 20 de octubre de 2021

RECURSO: 00-04977-2018

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA

NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA

RECURRENTE: **XZ SA** - NIF ...

REPRESENTANTE: ... - NIF ---

DOMICILIO: ... - España

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 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de la reclamación registrada con nº 28-24888-2014, dictada el 30 de mayo de 2018, con relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2013, periodos 01 a 12.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 27/09/2018 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 27/07/2018 contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid referida en el encabezamiento.

SEGUNDO.- Con fecha 7 de octubre de 2014, la Unidad de Gestión de Grandes Empresas, de la Delegación Especial de Madrid, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) dictó acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2013.

La Administración, de acuerdo con los datos y justificantes aportados por el contribuyente y los antecedentes de que disponía, regularizó la situación del interesado, señalando que no resultaban deducibles:

- Las cuotas soportadas en las facturas que no cumplían los requisitos formales para su deducibilidad de conformidad con lo dispuesto en el artículo 97, Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA).
- Las cuotas soportadas correspondientes a vehículos que no son de su propiedad o respecto de los que no ha aportado documentación que permita identificar que correspondan a un coche fúnebre, así como aquellas en las que no aparece identificado ningún vehículo al no constar ni la matrícula ni el número de bastidor.
- Las cuotas soportadas en alimentos y bebidas al no resultar deducibles de conformidad con lo dispuesto en el artículo 96.Uno.3º de la Ley del IVA.
- Las cuotas soportadas de los proveedores **TW SA** y **QR SA** correspondientes a la construcción o rehabilitación de unas parcelas para que se construyeran dos tanatorios, al resultar de aplicación el artículo 84.Uno.2º.f) de la Ley del IVA y cumplirse los requisitos para la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

TERCERO.- Disconforme el interesado con el anterior acuerdo de liquidación promovió ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid reclamación económica administrativa que fue tramitada con el número de registro R.G. 28-24888-2014.

Con fecha 30 de mayo de 2018, el Tribunal Regional estimó parcialmente las pretensiones del interesado, en cuanto al primero de los motivos de regularización, puesto que, a la vista de la jurisprudencia comunitaria, no se encontraba ante un incumplimiento formal de la entidad suficiente para enervar el derecho a la deducción, al poder identificarse cuáles eran las operaciones gravadas.

Dicha resolución fue notificada al interesado el día 27 de junio de 2018.

CUARTO.- Con fecha 27 de julio de 2018, el interesado promovió ante este Tribunal Central el presente recurso de alzada. En el escrito de interposición reiteraba las alegaciones vertidas en la instancia anterior. Así, señalaba:

1.- Improcedente regularización del IVA soportado en diversas facturas recibidas de **TW SA** (...) por los trabajos realizados en el Tanatorio de **MUNICIPIO\_1**.

En concreto, señala que la Administración se basa en meras conjeturas fácticas no contrastadas alejadas del rigor técnico que merece una materia tan compleja, que requiere una fundamentación certera y acorde con el deber de motivación de los actos administrativos.

Asimismo, señala que la actuación de la Unidad de Gestión fue parcial e incumplió el principio de neutralidad del IVA y el de "regularización completa", que exige la Jurisprudencia puesto que la Oficina gestora debió tener en cuenta, en el momento en que se desarrolló el procedimiento de comprobación limitada, si **TW**, filial del grupo **T**, como es **XZ SA**, había ingresado el IVA repercutido a mi representada en las operaciones cuestionadas.

Además, manifiesta que su entidad no había cumplido con el requisito de comunicar a **TW**, fehacientemente y con carácter previo a la realización de las operaciones, la naturaleza de la obra encomendada, ni había asumido su responsabilidad mediante declaración escrita de la realización de las operaciones en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones, por lo que **TW** procedió a la repercusión del IVA que debe ser en todo caso deducible.

2.- Improcedente regularización del IVA soportado en diversas facturas recibidas de **QR SA** por las obras realizadas en el Tanatorio de **MUNICIPIO\_2**.

Así, señala que la Unidad de Gestión de Grandes Empresas debió comprobar si **QR SA** había ingresado el IVA repercutido de las operaciones cuestionadas antes de proceder a su supresión, todo ello de conformidad con el principio de la íntegra regularización.

Asimismo, manifiesta que **QR** actuó correctamente repercutiendo una cuota de IVA que **XZ** estaba obligado a soportar, puesto que no cumplió con el requisito de comunicarle fehacientemente la naturaleza de la obra encomendada, ni asumió bajo su responsabilidad mediante una declaración escrita firmada dirigida a dicha entidad, que las operaciones se realizaron en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones por lo que **QR** procedió a la repercusión del IVA, por lo que resulta improcedente la eliminación de las cuotas deducidas.

3. Deducibilidad de las cuotas soportadas por los vehículos afectos a la actividad de traslado de féretros y de los servicios funerarios que constituye la actividad de la reclamante, vehículos que están arrendados en régimen de arrendamiento operativo o renting lo cual no puede suponer que no sean deducibles. Lo mismo sucede con los vehículos propiedad de **LM**, entidad que fue absorbida en una operación de fusión con subrogación plena en los derechos y obligaciones de la sociedad extinguida, por lo que está legitimada para deducir las cuotas de IVA que se rechazan.

4. Improcedencia de la exigencia de intereses de demora por los importes que deberían haberse ingresado en las liquidaciones de los periodos de enero y febrero del ejercicio 2013 como consecuencia de la aplicación de la regla de la inversión del sujeto pasivo, puesto que si la Oficina de gestión tributaria hubiese aplicado el principio de regularización completa, previa comprobación de que las entidades **TW** y **QR** habían ingresado el IVA de las operaciones realizadas para mi representada, no habría procedido a regularizar las cuotas de IVA soportado repercutidas por dichas sociedades ya que ningún perjuicio se había producido a la hacienda Pública por la no aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo.

#### 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:

La conformidad a Derecho de la resolución impugnada.

TERCERO.- En relación a la deducibilidad de las cuotas soportadas de los proveedores **TW** y **QR**, la Administración tributaria consideró que estas cuotas no se devengaron conforme a Derecho, no resultando deducibles conforme a lo dispuesto en el artículo 94.tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA), siendo de aplicación, en su opinión, el artículo 84.Uno.2º.f) de la citada Ley y, en consecuencia, el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

En este sentido, el citado artículo 84.Uno.2º.f) de la Ley de IVA dispone que serán sujetos pasivos del Impuesto:

*"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."*

En lo relativo al ámbito objetivo de este precepto, se ha de tener en cuenta que el legislador ha establecido la regla de inversión del sujeto pasivo para las ejecuciones de obra que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones, siendo de aplicación también esta excepción al normal procedimiento de repercusión del tributo a las operaciones de cesión de personal para la realización de las anteriores ejecuciones de obra. De ahí ha de entenderse que dentro de este contexto objetivo es preciso:

- Que se trate de operaciones que se realicen en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.
- Que las operaciones realizadas tengan la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, incluida la cesión de personal necesario para la realización.
- Que las citadas operaciones sean consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el o los contratistas principales.

En el presente supuesto, el objeto del contrato es la construcción de dos tanatorios, tanto en el caso de las facturas emitidas por **QR** cuyo concepto es "Construcción de un edificio de Tanatorio en **MUNICIPIO\_2** (...)," como de los servicios facturados por **TW** por los trabajos de construcción del Tanatorio de **MUNICIPIO\_1** (...), conclusión que viene reforzada por el contrato de gestión de obras de fecha ...-2012 aportado al expediente en virtud del cual se prevé acometer la obra de acondicionamiento para el nuevo Tanatorio en **MUNICIPIO\_1** (...), obra que podemos calificar de gran envergadura dado el precio total de la "construcción", que asciende a 884.218,18 euros, de los cuales 778.917,05 euros corresponden a la "ejecución de las obras".

Nos encontramos, por lo tanto, con una operación a la que resulta aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.Uno.2º.f) de la Ley del IVA, por lo que procede confirmar la resolución impugnada en este punto.

CUARTO.- Reitera la interesada que, de confirmarse la liquidación, debería aplicarse el principio de regularización íntegra amparado por resoluciones del TEAC y por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, señalando que, en una comprobación de IVA que afecta tanto al comprador como al vendedor, el hecho de que la Administración sólo realizase una liquidación al comprador es contraria a la neutralidad del IVA produciéndose una doble tributación y un enriquecimiento injusto.

En el presente supuesto, ha concluido este Tribunal que la recurrente no tenía derecho a la deducción total de las cuotas soportadas en la construcción de dos tanatorios por no haberse devengado conforme a Derecho, en virtud de lo establecido en el artículo 94.Tres de la Ley del IVA, resultando de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo.

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

C-564/15, como del Tribunal Supremo, en sentencia de 5 de junio de 2014.

En lo referido al principio de regularización íntegra, resulta interesante señalar que el origen normativo de este principio se halla en los principios generales de funcionamiento de la Administración y de la aplicación de los tributos, contenidos en la Ley General Tributaria. No obstante, tal principio se ha ido construyendo por vía jurisprudencial, que se ha referido al mismo de manera reiterada. La construcción doctrinal y jurisprudencial del principio ha llevado a la perfilación del mismo, de acuerdo con los pronunciamientos que corresponden a cada uno de los supuestos que se han planteado.

En el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, el principio de regularización íntegra supone que, en los casos en los que se hayan deducido cuotas de IVA de forma indebida, que hubieran sido repercutidas improcedentemente, la Administración está obligada a comprobar si el contribuyente tiene derecho a la devolución de ingresos indebidos. Los supuestos principalmente analizados por el Tribunal Supremo, en sus pronunciamientos sobre la íntegra regularización, se refieren a aquellos en que se determina la improcedencia de la deducción de cuotas, consideradas indebidamente soportadas, y no se pronuncia la Inspección sobre el derecho a la devolución de las mismas, señalando el Alto tribunal la procedencia de considerar ambas circunstancias de forma simultánea.

De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en los casos en que el destinatario de unas operaciones (debemos considerar incluso en el supuesto de que estas operaciones sean inexistentes) hubiera deducido el importe de las cuotas de IVA de forma indebida (así cuando las cuotas fueron repercutidas improcedentemente, por la causa que fuese) y se vea sometido a una actuación inspectora de regularización, la Inspección no puede limitarse a no admitir la deducción de las cuotas indebidamente repercutidas, y practicar liquidación para que obligado tributario que está siendo objeto de comprobación, que fue destinatario de la repercusión de las cuotas del impuesto, ingrese de nuevo dichas cuotas indebidamente deducidas e intereses de demora y, posteriormente, restablecida la situación, inste la devolución del ingreso indebido, sino que la Administración tributaria debe adoptar la solución más favorable para el interesado, que evite una duplicidad impositiva y el consiguiente enriquecimiento por parte de la Administración, debiendo efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si, efectivamente, tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al IVA, garantizando así la neutralidad del impuesto.

La doctrina de este TEAC se ha venido pronunciando en la misma línea que la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que, de forma reiterada, se ha referido al derecho a la regularización íntegra, entre otras, en las resoluciones de 19 de febrero de 2015 (R.G. 00-03545-2011), 14 de diciembre de 2017 (R.G. 00-03516-2014), 29 de noviembre de 2018 (R.G. 00-19088-2015), 25 de junio de 2019 (R.G. 00-1972-2017), 15 de julio de 2019 (R.G. 00-5359-2016), y, más recientemente, resoluciones de 26 de febrero de 2020 (R.G. 00-02449-2017) y de 17 de septiembre de 2020 (R.G. 00-00281-2018).

Sobre la regularización íntegra existe una copiosa jurisprudencia, conforme a la cual se han ido trazando las características básicas de la actuación debida por la Administración Tributaria en este sentido, debiendo traer a colación, entre otras, las sentencias del Tribunal Supremo de 3 de abril de 2008 (rec. 3914/2002), 18 de septiembre de 2013 (rec. 4498/2012), 5 de febrero de 2015 (rec. 1933/2013), 10 y 17 de octubre de 2019 (rec. 4153/2017 y 4809/2017, respectivamente), 13 de noviembre de 2019 (rec. 1675/2018) y, recientemente, las últimas sentencias dictadas sobre la cuestión, como la de 22 de abril de 2021 (recurso 1376/2020) y la de 26 de mayo de 2021 (recurso 574/2020).

Por lo que respecta a la última de las sentencias referidas, el supuesto de hecho analizado fue el siguiente:

"2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, tal como se resumen en la sentencia de instancia, son los siguientes:

1) La sociedad XXX, S.L., se constituyó el 19 de noviembre de 2010, ostentando el 99,97 por 100 de su capital YYY, S.L., y el 0,03 por 100 del capital D. ZZZ (quien, a su vez, es administrador de XXX, S.L.). La actividad principal de XXX, S.L., consistía en el desarrollo, mantenimiento y explotación del portal de internet "The Ranking.com".

2) Durante el año 2011 YYY, S.L., declaró haber prestado una serie de servicios a XXX, S.L. y emitió por ello varias facturas.

3) En el marco de un procedimiento de comprobación limitada llevado a cabo por la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Madrid acerca de XXX, S.L., se modifican las cuotas de IVA deducibles en operaciones derivadas de determinados servicios prestados a XXX por su sociedad vinculada YYY, S.L. como consecuencia de haber deducido cuotas que no cumplen los requisitos establecidos en la Ley del IVA (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401), al no haberse justificado los medios de pago que debían acreditar la realidad de la transferencia de fondos como consecuencia de las operaciones cuyas cuotas de IVA se pretenden deducir."

Como indica el Tribunal en su sentencia, en el presente recurso se plantea, en esencia, si la Administración, que niega la deducción de cuotas de IVA soportado por entender que no se han prestado determinados servicios, ha de regularizar también las cuotas de IVA repercutido por las citadas operaciones.

Para la resolución del recurso, el Tribunal Supremo señala en su sentencia que la cuestión objeto de controversia coincide con la suscitada en otros recursos en los cuales ya ha recaído sentencia, por lo que se remite a la última de ellas, la sentencia 550/2021, de 22 de abril, recaída en el recurso 1367/2020, que reitera, en su fundamento segundo, lo que el Alto Tribunal señaló en las sentencias precedentes de 10 de octubre de 2019 (RJ 2019, 4087) (rec. cas.4153/2017) y 17 de octubre de 2019 (RJ 2019, 4082) (rec. cas. 4809/2017). A continuación, recoge la doctrina señalada, destacando lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"OCTAVO.- (...)

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

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

"NOVENO.- (...)

De acuerdo con la jurisprudencia del TS, en los casos en que el destinatario de unas operaciones (debemos considerar incluso en el supuesto de que estas operaciones sean inexistentes) hubiera deducido el importe de las cuotas de IVA de forma indebida (así cuando las cuotas fueron repercutidas improcedentemente, por la causa que fuese) y se vea sometido a una actuación inspectora de regularización, la Inspección no puede limitarse a no admitir la deducción de las cuotas indebidamente repercutidas, y practicar liquidación para que obligado tributario que está siendo objeto de comprobación que fue destinatario de la repercusión de las cuotas del impuesto ingrese de nuevo dichas cuotas indebidamente deducidas e intereses de demora y, posteriormente, restablecida la situación, instar la devolución del ingreso indebido, sino que la Administración tributaria debe

Por otro lado, respecto a la devolución, basta la devolución del ingreso indebido, sin que la Administración tributaria deba adoptar la solución más favorable para el interesado, que evite una duplicidad impositiva y el consiguiente enriquecimiento por parte de la Administración, debiendo efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si efectivamente tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al IVA, garantizando así la neutralidad del impuesto.

No consta en el acuerdo impugnado pronunciamiento alguno en cuanto al derecho a la devolución a favor del obligado tributario comprobado de las cuotas indebidamente repercutidas, antes, al contrario, exige que el acto sea firme para que el interesado inste la devolución de las cuotas, por lo que, de acuerdo con la jurisprudencia y los criterios establecidos por el TS, la solución adoptada por la Administración tributaria es contraria al principio de proporcionalidad y neutralidad del IVA. Esto es, si bien es correcta la regularización de la oficina gestora en cuanto que el adquirente no podía deducir las cuotas, en realidad soportó la repercusión, por lo que practicar liquidación para que ingrese de nuevo las cuotas indebidamente deducidas más los intereses de demora, independientemente de la regularización sobre la no deducción legal de las cuotas, no puede considerarse razonable por los graves perjuicios que se ocasionan al obligado tributario objeto de comprobación tributaria y conduce a una situación impropcedente, con el consiguiente perjuicio para quien soportó las cuotas, en cuanto comporta una doble tributación por unas mismas operaciones que sólo puede ser reparada si al final se consigue la devolución del IVA.

La inspección debió, además de determinar la inexistencia del derecho a la deducción de las cuotas soportadas, reflejar la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA, y acordar si efectivamente el reclamante tiene derecho a la devolución del IVA indebidamente repercutido, regularizando así la situación con respecto al IVA, por lo que, al no quedar acreditado en el expediente que el reclamante no tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, se acuerda confirmar la regularización practicada, no procediendo exigibilidad de cuota alguna en la medida en que no exceda de aquella que fue soportada por el reclamante."

|DÉCIMO.- (...)

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

Tras exponer su doctrina, recogida en sentencias precedentes, concluye el fundamento de derecho segundo de la sentencia de 26 de mayo de 2021 (recurso 574/2020), lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"Aunque los razonamientos expresados en este fundamento segundo se han realizado en el marco de actuaciones inspectoras, su filosofía tanto en el plano sustancial como en el procedimental, ha de extenderse, con las adaptaciones que sean necesarias, a las actuaciones de gestión. No procede, pues, acudir a un procedimiento autónomo de devolución de las cuotas indebidamente repercutidas. Tendrán que llevarse a cabo, eso sí, las actuaciones complementarias que sean precisas, sin merma, por supuesto, de los derechos y garantías procedimentales de ninguno de los interesados. La Administración no puede ignorar la conexión que tienen los principios de regularización íntegra y de buena administración, y, por ello le resulta exigible "una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las disfunciones derivadas de su actuación". (STS de 20 de octubre de 2020, rec. cas. 5442/2018)."

Y en su fundamento de derecho tercero señala:

"El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.

Por todo lo razonado, procede declarar que, en las circunstancias descritas, "habiéndole negado la Administración Tributaria a un sujeto pasivo, la deducibilidad de determinadas cuotas soportadas de Impuesto sobre el Valor Añadido por no considerarse probados ciertos servicios declarados, aun así, por mor del artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y de acuerdo con el principio de íntegra regularización conformado en la jurisprudencia de esta Sala, la Administración tributaria debe, asimismo, efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si el mismo sujeto tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido."

Por tanto, el Tribunal Supremo concluye que, habiéndole negado la Administración tributaria a un sujeto pasivo la deducibilidad de determinadas cuotas soportadas del IVA por no considerarse probados ciertos servicios declarados, conforme al principio de íntegra regularización, que se encuentra estrechamente relacionado con el principio de buena Administración, la Administración tributaria debe efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si el mismo sujeto tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al IVA, y esto se hace extensivo tanto a las actuaciones realizadas en el seno de un procedimiento de Inspección como de Gestión tributaria, con las adaptaciones que sean necesarias, como la propia sentencia indica.

En el caso que nos ocupa, entre las cuestiones analizadas en las actuaciones de comprobación limitada que concluyeron con el acuerdo de liquidación provisional ahora impugnado, se denegó el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por las obras referidas en la descripción de los hechos, de conformidad con el artículo 94.Tres de la Ley del IVA, en el entendido de que no se trataba de cuotas de IVA devengadas con arreglo a Derecho.

Analizada la documentación que obra en el expediente y los argumentos contenidos en el acuerdo de liquidación, a los que nos remitimos, este Tribunal ha ratificado, tal y como se ha expuesto anteriormente, la conformidad a Derecho de la liquidación practicada por la Administración tributaria. lo cual conlleva que las cuotas así soportadas, cuya deducción se regularizó, fueran, a su vez, indebidamente repercutidas.

A la vista de todo lo expuesto, y adoptando la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo anteriormente referida, siendo que el supuesto examinado por el Alto Tribunal en la última de las sentencias referidas, en la que se plantea un supuesto de denegación de la deducibilidad de cuotas soportadas en el marco de un procedimiento de comprobación limitada, es sustancialmente idéntico al que es objeto de la presente controversia, entiende este Tribunal que resulta aplicable el principio de regularización íntegra, alegado por el reclamante, al presente supuesto, debiendo este TEAC modificar su doctrina mantenida hasta ahora en sus resoluciones de 26 de febrero de 2020 (R.G. 00-02449-2017) y 17 de septiembre de 2020 (R.G. 00-00281-2018), en donde este Tribunal se pronunciaba sobre la imposibilidad de la aplicación de la regularización íntegra del IVA indebidamente soportado en un procedimiento gestor de comprobación limitada, pues se señalaba que requería de la realización de comprobaciones en sede de quien repercutió el tributo que no eran factibles en dicho procedimiento por la limitación competencial establecida al respecto en la Ley General Tributaria.

En consecuencia, conforme a la jurisprudencia expuesta, procede estimar lo alegado, debiendo la Administración tributaria comprobar si la entidad tiene derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos, realizando las actuaciones de comprobación

necesarias para determinar si el mismo sujeto tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, sin necesidad de acudir a un procedimiento autónomo de devolución.

QUINTO.- Asimismo, la interesada alega, una vez más, que **TW** actuó correctamente al repercutir unas cuotas de IVA que **XZ** estaba obligada a soportar, sin perjuicio de las consecuencias previstas en el artículo 24 quarter.3 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que aprobó el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. Más aún, la hoy recurrente considera que no cumplió con el requisito de comunicar fehacientemente a **QR SA**, la naturaleza de la obra encomendada, ni asumió bajo su responsabilidad que las operaciones se realizarían en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones, por lo que, en estas circunstancias, **QR SA** procedió a la repercusión del IVA, si bien la hoy recurrente asumía el riesgo de que le pudiese ser exigido el IVA en caso de que **TW** no lo ingresase a la Hacienda Pública. Por todo ello, resultaba improcedente la eliminación de las cuotas deducidas por la interesada en concepto de IVA ejercicio 2013.

En este sentido, debemos confirmar el criterio mantenido por el Tribunal Regional, pues el artículo 24 quarter apartado 3 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, fue introducido por el Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, en vigor a partir del 27 de octubre de 2013, no resultando de aplicación a la fecha en la que se emitieron las facturas cuestionadas.

A mayor abundamiento, como igualmente señala el Tribunal Regional, el incumplimiento producido es el de una formalidad que no afecta a la configuración del sujeto pasivo en estas operaciones.

Por último, y esto es lo más importante, nada se indica en la normativa del impuesto que el mecanismo de inversión del sujeto pasivo que se instituye en el artículo 84.Uno.2º.f) de la Ley del IVA para determinadas ejecuciones de obra se configure como una opción sujeta al libre arbitrio de los destinatarios, de suerte que el incumplimiento por parte de estos de la obligación de emisión de los certificados a los que nos acabamos de referir, inactive la aplicación del citado mecanismo. La citada pretensión es igualmente contraria al espíritu de la norma, configurada como una disposición antifraude tanto en el Derecho interno como en el comunitario del que trae causa, espíritu que difícilmente se compatibiliza con la opcionalidad que pretende el reclamante, que no puede más que rechazarse.

SEXTO.- En relación con los gastos de los vehículos automóviles de turismo, la Administración no ha admitido la deducción de los gastos relacionados con los vehículos que no son propiedad de la interesada y aquellos respecto de los que no se ha podido comprobar que se trate de un coche funerario al no aparecer identificado en el contrato de renting ni el vehículo, ni la matrícula, ni el nº de bastidor, si bien la interesada manifiesta que dichos vehículos están afectos al ejercicio de su actividad.

En este sentido, el artículo 92 y siguientes de la Ley del IVA establecen la regla general de la deducibilidad de las cuotas de IVA soportado. Sin embargo, esta regla no es absoluta y en el artículo 95 de la misma Ley se fijan una serie de limitaciones del derecho a deducir. Específicamente, en relación con vehículos turismos, el artículo 95.tres, regla 2º, dispone que:

*"Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores (referidos a la afectación exclusiva y directa de los bienes o servicios como requisito de la deducibilidad y a la exclusión absoluta de determinados bienes), las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas: (...)*

*2.ª Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por 100.*

*A estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el anexo del RDLeg. 339/1990 de 2 marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo jeep.*

*No obstante lo dispuesto en esta regla 2.ª, los vehículos que se relacionan a continuación se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 100 por 100:*

- a) Los vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías.*
- b) Los utilizados en la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.*
- c) Los utilizados en la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.*
- d) Los utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas.*
- e) Los utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.*
- f) Los utilizados en servicios de vigilancia."*

La norma citada establece que la deducibilidad de cuotas soportadas en relación con la adquisición de turismos es del 50%. Se trata de una presunción iuris tantum que puede ser desvirtuada por el interesado acreditando que la afectación es exclusiva o superior a ese 50%.

En este supuesto, el obligado tributario debe acreditar la afectación exclusiva a la actividad empresarial para la deducibilidad del 100% de las cuotas soportadas, dado que no le resulta aplicable la excepción del artículo 95 Tres 2º d), relativa a los vehículos utilizados para la promoción de ventas, ya que la entidad recurrente no es fabricante de automóviles.

Queda claro, a tenor de este precepto, que es el sujeto pasivo el que debe acreditar por cualquier medio de prueba admitido en Derecho el grado de utilización del bien en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, no correspondiendo en modo alguno esa prueba a la Administración.

En este sentido, en relación a la prueba, el artículo 105 de la Ley General Tributaria establece: *"1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo"*.

De otro lado, el artículo 106 de la LGT dispone que: *"1. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (...)" El artículo 1214 del Código Civil establece que "incumbe la prueba de las obligaciones al que reclama su cumplimiento, y la de la extinción al que la opone."*

La entidad recurrente no aporta ninguna prueba de afectación del vehículo a la actividad empresarial.

Es preciso que se aporte una prueba suficiente (pues la norma así se lo exige, como vemos), al menos indiciaria, que permita dar por probado un panorama en el que la afectación exclusiva aparezca como lo más normal dados los indicios aportados y la

por probarlo en panorama en el que la afectación exclusiva aparezca como lo más normal sobre los ingresos obtenidos, y la utilización privada una mera hipótesis carente de base suficiente, no habiéndose desplegado la citada actividad en modo alguno.

Consecuentemente, no habiéndose acreditado por la recurrente de forma concluyente la afectación única y exclusiva de los vehículos a la actividad empresarial que desempeña, y no habiéndose desvirtuado la presunción contenida en el art. 95.Tres.2.<sup>a</sup> de la Ley del IVA, hemos de concluir que la resolución impugnada es conforme a Derecho con relación a tal extremo.

SÉPTIMO.- Por último, en relación con los intereses de demora, los mismos han sido debidamente calculados, en virtud del artículo 26 de la LGT, que señala:

*"1. El interés de demora es una prestación accesorio que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria.*

*La exigencia del interés de demora tributario no requiere la previa intimación de la Administración ni la concurrencia de un retraso culpable en el obligado.*

*2. El interés de demora se exigirá, entre otros, en los siguientes supuestos:*

*(...)*

*b) Cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente, salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 27 de esta ley relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo.*

*(...)*

*f) Cuando el obligado tributario haya obtenido una devolución improcedente.*

*3. El interés de demora se calculará sobre el importe no ingresado en plazo o sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente, y resultará exigible durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.*

*(...)"*

En efecto, la liquidación de intereses se ha llevado a cabo, en la regularización practicada por la Administración tributaria, entre la finalización del plazo voluntario de pago y el día en que se practica la liquidación (excluyéndose de este período de devengo de intereses de demora las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración), por lo que es conforme a la regulación de los mismos que señala la Ley.

Lo anterior se indica sin perjuicio de que, como consecuencia de lo señalado en el fundamento de derecho cuarto anterior, proceda liquidar los intereses de demora que a favor de la entidad pudieran resultar, suponiendo lo anterior, en parte, y en función de lo que resulte, que dependerá de factores relativos a la propia mecánica del impuesto, una estimación de las pretensiones formuladas por la entidad, atendiendo a las circunstancias concurrentes y a la ejecución que la Administración ha de llevar a cabo, conforme al mandato de este Tribunal, puesto que la liquidación habrá de practicarse sobre cada uno de los resultados derivados de cada uno de los periodos regularizados, de los que derivarán cantidades a ingresar y, en su caso, devoluciones de ingresos indebidos.

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.