

**Referencia: NFJ090360**

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

*Resolución de 21 de junio de 2023*

*Sala 2.ª*

*R.G. 3226/2023*

**SUMARIO:**

**Procedimiento de revisión en vía administrativa. Procedimientos especiales. Devolución de ingresos indebidos. Supuestos de procedencia/improcedencia de la devolución.** *Determinación de cuándo han de considerarse ingresadas las cuotas de IVA indebidamente repercutidas a efectos de su devolución a quien soportó la repercusión.* **Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** La controversia suscitada en el presente caso concierne a la regularización practicada por la Inspección de los tributos respecto del IVA indebidamente repercutido -dada la existencia de simulación- por una entidad A a otra entidad B.

El Director recurrente sostiene, contrariamente al TEAR, que no procede devolver a la entidad A la totalidad de las cuotas indebidamente repercutidas sino sólo, en aplicación de lo dispuesto en el art. 14.2.c).2º del RD 520/2005 (RGRVA), el importe de dichas cuotas que fue efectivamente ingresado por la entidad B y que coincide, a la vista de la no admisión confirmada por el TEAR de la deducción de las cuotas soportadas por B, con las cantidades satisfechas al presentar las autoliquidaciones. Así pues, el TEAC, interpretando el art. 14.2.c).2º del RD 520/2005 (RGRVA), habrá de pronunciarse sobre cuándo han de considerarse ingresadas las cuotas de IVA indebidamente repercutidas a efectos de su devolución a quien soportó la repercusión.

Pues bien, en los casos de indebida repercusión de las cuotas tributarias de IVA el Tribunal Supremo ha elaborado una doctrina sobre la necesidad de la regularización íntegra. En este caso, no cabe hablar propiamente de regularización íntegra, toda vez que los acuerdos de liquidación a las entidades A y B se practicaron simultáneamente. No obstante, se constata que ambos acuerdos reconocieron el derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas.

Llegados a este punto, la cuestión a resolver se concreta en determinar cuándo han de entenderse ingresadas las cuotas de IVA indebidamente repercutidas, al amparo de lo dispuesto en el art. 14.2.c).2º del RD 520/2005 (RGRVA). El TEAC ha de pronunciarse sobre si basta para considerar ingresadas tales cuotas que hayan sido consignadas en la autoliquidación presentada por quien las repercutió, en el presente caso la entidad B, o si es necesario algún otro requisito; en particular, si influye o no en la determinación de la cuantía ingresada el derecho a deducir el IVA soportado por quien repercutió indebidamente las cuotas.

Tal como indica el párrafo primero del art. 14.2.c).2º del RD 520/2005 (RGRVA), para que proceda la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas es imprescindible que dichas cuotas hayan sido previamente ingresadas. No cabe devolver lo que no se ha ingresado.

Cuando, seguidamente, el citado párrafo primero afirma que las cuotas indebidamente repercutidas se entenderán ingresadas si quien las repercutió las consignó en su autoliquidación, con independencia del resultado de ésta y siempre que tenga derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas, no está contemplando una excepción al requisito del ingreso efectivo manifestado inmediatamente antes al exigir para la devolución "Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas". Tan solo pretende aclarar que, dada la peculiar mecánica liquidatoria del IVA en la que el ingreso de las cuotas repercutidas por el sujeto pasivo se produce - con ocasión de la presentación de la autoliquidación- restando de las mismas los créditos generados por las cuotas de IVA soportadas deducibles, dicho ingreso efectivo sólo se produce si los mencionados créditos son reales, es decir, si las cuotas soportadas son ciertamente deducibles, pues, en caso de que no lo sean, resulta claro que el ingreso no se ha producido en su totalidad.

En conclusión, pues, la consignación de las cuotas indebidamente repercutidas en la autoliquidación presentada por la persona o entidad que las repercute, sea cual sea el resultado de dicha autoliquidación, determina que aquéllas se tengan por ingresadas siempre que las cuotas soportadas o satisfechas declaradas por aquella sean deducibles. En caso de no serlo, no podrán considerarse ingresadas las cuotas indebidamente repercutidas por el mero hecho de su consignación en la autoliquidación presentada sino que habrá que determinar la cantidad efectivamente ingresada en el caso concreto. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), art. 221 .

RD 520/2005 (RGRVA), arts. 14 y 15 .

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 97 .

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 203 .

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 17 de noviembre de 2022, recaída en la reclamación nº 08/12898/2021 y acumuladas, interpuesta frente a acuerdos de liquidación y sanción por el Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 2T 2016 a 4T 2017.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

**1.-** El 1 de octubre de 2018 se notificó a la entidad A, SL el inicio de actuaciones inspectoras de carácter general relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), períodos 3T/2014 a 4T/2017 y al Impuesto sobre Sociedades, períodos 2014 a 2017.

Como resultado de dichas actuaciones se formaliza acta de IVA, en disconformidad, el 25 de julio de 2019, que fue notificada a la entidad el 30 de julio siguiente.

**2.-** El 24 de enero de 2020 se dicta acuerdo de liquidación por un importe total de 203.843,11 euros, correspondiendo la cantidad de 176.737,42 euros a la cuota y el resto a intereses de demora. En dicho acuerdo de liquidación se señala:

*"En el presente caso, aunque las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación han tenido carácter general, según consta en el expediente esta Inspección considera que no se han podido comprobar la totalidad de los elementos de la obligación tributaria respecto a determinados proveedores del obligado tributario, procediendo por lo tanto dictar un acuerdo que da lugar a una liquidación de carácter provisional, a cuenta de las definitivas que pudieran resultar, puesto que, según consta en el expediente:*

- (.....).

*- Asimismo, no se han ultimado las actuaciones para con respecto a las facturas emitidas por la entidad B, S.L. por ventas realizadas a A, S.L. en los ejercicios 2015, 2016 y 2017".*

Un poco más adelante dispone el citado acuerdo lo que sigue:

### **"2.3.- Cuotas de IVA soportado de B, SL.**

*En este procedimiento se han detectado diversas cuotas de IVA soportado registradas por A, S.L. por servicios prestados por B, S.L. que no han sido justificados por la entidad obligada mediante la presentación de la factura o del justificante correspondiente. En relación con estas cuotas de IVA soportado correspondientes a los ejercicios 2015, 2016 y 2017, se manda completar actuaciones, en aplicación de los artículos 157.4 de la LGT y 188.4 del RGAT, a efectos de comprobar la realidad de las operaciones realizadas entre el obligado tributario y B, S.L."*

**3.-** El 12 de marzo de 2020 se notificó a la entidad B, SL el inicio de actuaciones inspectoras de carácter general concernientes al Impuesto sobre Sociedades (períodos 2015 a 2017) y al IVA (1T/2016 a 4T/2017).

**4.-** Como consecuencia de las actuaciones complementarias realizadas respecto a la entidad A, SL, con fecha 4 de agosto de 2021 se procedió a la incoación de acta de disconformidad relativa al IVA, períodos 2T/2016-4T/2017, notificada a la entidad A, SL el 7 de septiembre de 2021.

El 18 de octubre de 2021 se dicta el acuerdo de liquidación respecto de la entidad A, SL , notificado al día siguiente, en el que se concluye que:

*"A la vista de los indicios enumerados en el punto anterior, se determina que las facturas emitidas por B, SL a A, SL son falsas y no se corresponden con verdaderas prestaciones de servicios recibidas por A, SL.*

*Por todo lo anterior, se concluye que B, SL ha simulado la prestación de servicios a A, SL, procediendo a la emisión de facturas que no documentan operaciones reales, y amparando de esta manera un incremento artificioso y fraudulento tanto de las cuotas de IVA soportado como de los gastos declarados a efectos del Impuesto sobre Sociedades por la destinataria de las facturas emitidas. Por tanto, no se admitirá en sede de A, SL la deducibilidad de los gastos y las correspondientes cuotas de IVA soportado derivados de las facturas emitidas por la sociedad B, SL".*

En la liquidación practicada a la entidad A, SL se procedió a minorar las cuotas de IVA soportado correspondientes a las facturas emitidas por la sociedad B, SL como consecuencia de la apreciación de simulación.

En el acuerdo de liquidación de la entidad A, SL se indica también:

**" B.4) Devolución a A, SL de los ingresos indebidos efectuados por B, SL.**

*La sociedad B, SL, en ningún momento debió repercutir IVA a A, SL ni ingresar cantidad alguna al Tesoro teniendo los ingresos efectuados por la misma en tal concepto la consideración de indebidos. Los mecanismos que prevé la Ley 37/1992 para regularizar el IVA indebidamente repercutido se regulan en su artículo 89. En su apartado Cinco se permite optar entre dos mecanismos. No obstante, dado que las mencionadas sociedades no han regularizado su situación tributaria voluntariamente en los términos previstos en el apartado b) del citado artículo, habrá que estar al procedimiento de devolución de ingresos indebidos previsto en el apartado a).*

*El desarrollo reglamentario del procedimiento de devolución de ingresos indebidos se contiene en los artículos 14 y siguientes del Reglamento de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.*

*Por ello, dadas las actuaciones de comprobación e investigación seguidas simultáneamente con los obligados tributarios emisor y receptor de las facturas, la Inspección va a reconocer la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas mediante procedimiento de aplicación de los tributos (artículo 15.1.d RGRVA) en sede de quien soportó indebidamente la repercusión.*

*La persona beneficiaria del derecho a la obtención de la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas por esta entidad es la persona que según los datos en poder de la Administración fue receptora de facturación emitida por B, SL."*

El acuerdo recoge las siguientes cantidades a devolver a A, SL por los ingresos indebidos efectuados por B, SL:

Período	Importe a devolver
1T 2016	Prescrito respecto a A, SL
2T 2016	491,95
3T 2016	6.169,38
4T 2016	6.481,06

Período	Importe a devolver
1T 2017	2.470,68 (*)
2T 2017	3.565,58
3T 2017	6.239,71
4T 2017	6.636,44

Respecto del período 1T 2017 se indica en el acuerdo que " si bien la cuota ingresada por B, SL fue de 2.621,33 euros, existen unos servicios prestados a la sociedad L, SL cuyo IVA se considera debidamente repercutido, habiendo correspondido a dichas operaciones una cuota diferencial de 150,65 euros. Por tanto, la cantidad a devolver a A, SL, será por la diferencia entre ambos importes, esto es, 2.470,68 euros ".

Trayendo causa en la liquidación de 18 de octubre de 2021, con fecha 21 de marzo de 2022 se dictó acuerdo sancionador por la infracción tipificada en el artículo 191 de la LGT en cada uno de los períodos de liquidación.

5.- El 4 de agosto de 2021 se incoa a la entidad B, SL acta de IVA, en disconformidad, que es notificada a la entidad el 7 de septiembre de 2021.

El 18 de octubre de 2021 se dicta el acuerdo de liquidación respecto de la entidad B, SL , que se notifica el 22 de octubre de 2021. En este acuerdo se concluye la existencia de simulación en los mismos términos, arriba transcritos, que en el acuerdo de liquidación relativo a la entidad A, SL.

Del acuerdo de liquidación practicado a la entidad B, SL se desprende que dicha entidad presentó **autoliquidaciones por el IVA** en los términos siguientes:

	1T 2016	2T 2016	3T 2016	4T 2016
Cuota repercutida	22.135,04	3.990,00	6.426,00	9.870,00
Cuota deducible	11.706,51	3.498,55	256,62	3.388,94
A ingresar	10.428,53	491,45	6.169,38	6.481,06

	1T 2017	2T 2017	3T 2017	4T 2017
Cuota repercutida	14.616,00	23.100,00	5.775,00	44.439,79
Cuota deducible	11.994,67	19.534,42	- 464,71	37.803,35
A ingresar	2.621,33	3.565,58	6.239,71	6.636,44

De dicho acuerdo se infiere también que las **cuotas indebidamente repercutidas por B, SL a la entidad A, SL** fueron las siguientes:

PERIODO	CUOTA
1T 2016	15.540,00
2T 2016	3.990,00
3T 2016	6.426,00
4T 2016	9.870,00
1T 2017	13.776,00
2T 2017	23.100,00
3T 2017	5.775,00
4T 2017	19.739,79

La **regularización practicada a la entidad B, SL** , contenida en el acuerdo de liquidación, fue la siguiente:

CUOTAS DE IVA REPERCUTIDO:

	1T 2016	2T 2016	3T 2016	4T 2016

Cuotas IVA repercutido declaradas	22.135,04	3.990,00	6.426,00	9.870,00
Ajuste facturas falsas A, SL	- 15.540,00	- 3.990,00	- 6.426,00	- 9.870,00
Cuotas IVA repercutido comprobadas	6.595,04	0,00	0,00	0,00

	1T 2017	2T 2017	3T 2017	4T 2017
Cuotas IVA repercutido declaradas	14.616,00	23.100,00	5.775,00	44.439,79
Ajuste facturas falsas A, SL	-13.776,00	- 23.100,00	- 5.775,00	-19.739,79
Cuotas IVA repercutido comprobadas	840,00	0,00	0,00	24.700,00

#### CUOTAS DE IVA SOPORTADO:

	1T 2016	2T 2016	3T 2016	4T 2016
Cuotas IVA soportado declaradas	11.706,51	3.498,55	256,62	3.388,94
Ajustes cuotas IVA no justificadas incomparecencia	- 11.706,51	- 3.498,55	- 256,62	- 3.388,94
Cuotas IVA soportado comprobadas	0,00	0,00	0,00	0,00

	1T 2017	2T 2017	3T 2017	4T 2017
Cuotas IVA soportado declaradas	11.994,67	19.534,42	- 464,71	37.803,35
Ajustes cuotas IVA no justificadas incomparecencia	- 11.994,67	- 19.534,42	464,71	- 13.103,35
Cuotas IVA soportado comprobadas	0,00	0,00	0,00	24.700,00

La **liquidación** practicada a la entidad B, SL en el acuerdo fue la siguiente:

	1T 2016	2T 2016	3T 2016	4T 2016
Cuotas devengadas	6.595,04	0,00	0,00	0,00
Cuotas deducibles	0,00	0,00	0,00	0,00
Diferencia	6.595,04	0,00	0,00	0,00
IVA repercutido improcedente	3.833,49	491,45	6.169,38	6.481,06
RESULTA. LIQUIDACIÓN	10.428,53	491,45	6.169,38	6.481,06

A ingresar comprobado	10.428,53	491,45	6.169,38	6.481,06
Autoliquidado declarado: A ingresar (+) / A devolver (-)	10.428,53	491,45	6.169,38	6.481,06
CUOTA ACTA	0,00	0,00	0,00	0,00

	1T 2017	2T 2017	3T 2017	4T 2017
Cuotas devengadas	840,00	0,00	0,00	24.700,00
Cuotas deducibles	0,00	0,00	0,00	24.700,00
Diferencia	840,00	0,00	0,00	0,00
IVA repercutido im procedente	1.781,33	3.565,58	6.239,71	6.636,44
RESULTA. LIQUIDACIÓN	2.621,33	3.565,58	6.239,71	6.636,44
A ingresar comprobado	2.621,33	3.565,58	6.239,71	6.636,44
Autoliquidado declarado: A ingresar (+) / A devolver (-)	2.621,33	3.565,58	6.239,71	6.636,44
CUOTA ACTA	0,00	0,00	0,00	0,00

En el acuerdo de liquidación practicado a la entidad B, SL se indica también:

**" B.3) Devolución de ingresos indebidos .**

*La sociedad B, SL, en ningún momento debió repercutir IVA a A, SL ni ingresar cantidad alguna al Tesoro teniendo los ingresos efectuados por la misma en tal concepto la consideración de indebidos. Los mecanismos que prevé la Ley 37/1992 para regularizar el IVA indebidamente repercutido se regulan en su artículo 89. En su apartado Cinco se permite optar entre dos mecanismos. No obstante, dado que las mencionadas sociedades no han regularizado su situación tributaria voluntariamente en los términos previstos en el apartado b) del citado artículo, habrá que estar al procedimiento de devolución de ingresos indebidos previsto en el apartado a).*

*El desarrollo reglamentario del procedimiento de devolución de ingresos indebidos se contiene en los artículos 14 y siguientes del Reglamento de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.*

*Por ello, dadas las actuaciones de comprobación e investigación seguidas simultáneamente con los obligados tributarios emisor y receptor de las facturas, la Inspección va a reconocer la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas mediante procedimiento de aplicación de los tributos (artículo 15.1.d RGRVA) en sede de quien soportó indebidamente la repercusión.*

*La persona beneficiaria del derecho a la obtención de la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas por esta entidad es la persona que según los datos en poder de la Administración fue receptora de facturación*

*emitida por B, SL."*

El acuerdo recoge las siguientes cantidades a devolver a A, SL:

Período	Importe a devolver
1T 2016	Prescrito respecto a A, SL

2T 2016	491,95
3T 2016	6.169,38
4T 2016	6.481,06

Período	Importe a devolver
1T 2017	2.470, 68 (*)
2T 2017	3.565,58
3T 2017	6.239,71
4T 2017	6.636,44

Respecto del período 1T 2017 se indica en el acuerdo que " si bien la cuota ingresada por B, SL fue de 2.621,33 euros, existen unos servicios prestados a la sociedad L, SL cuyo IVA se considera debidamente repercutido, habiendo correspondido a dichas operaciones una cuota diferencial de 150,65 euros. Por tanto, la cantidad a devolver a A, SL, será por la diferencia entre ambos importes, esto es, 2.470,68 euros ".

## Segundo .

Frente a los acuerdos de liquidación y sancionador practicados a la entidad A, SL, resultantes de las actuaciones complementarias, interpuso dicha entidad la reclamación nº 08/12898/2021 y acumuladas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEAR, en adelante).

El TEAR dictó resolución el 17 de noviembre de 2022 estimando en parte las reclamaciones contra las liquidaciones y desestimando las correspondientes a las sanciones.

En lo que interesa a efectos del presente recurso extraordinario de alzada la resolución del TEAR señala:

<<OCTAVO.- La reclamante invoca, subsidiariamente, la aplicación del principio de regularización íntegra y la devolución de cuotas indebidamente soportadas puesto que, según alega, el acuerdo impugnado reconoce dicha devolución (pp. 38 y ss.) pero la acuerda por importes muy inferiores a las cuotas soportadas y que nada tienen que ver con las reales. Además, no se reconocen los pertinente intereses de demora.

*El principio de regularización íntegra o completa determina que si en una comprobación se constata que el obligado tributario ha soportado indebidamente unas repercusiones de cuotas del IVA, la Inspección, en este caso, no debe limitarse a denegar la deducción de dichas cuotas, sino que también debe considerar la devolución de ingresos indebidos que pudiera corresponder, efectuando una regularización íntegra, de acuerdo con lo exigido por la jurisprudencia y la doctrina del TEAC.*

*Al respecto, procede recordar la doctrina del Tribunal Supremo contenida en sentencia de 17 de octubre de 2019 (Rec. 4809/2017) en que, en un supuesto de facturación falsa (no acreditación de la realidad de las operaciones), se concluye:*

**"Teniendo en consideración la cuestión suscitada en el auto de admisión, con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, declarar que, en las circunstancias específicas del caso, el artículo 14.2.c) del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, interpretado a la luz del principio de regularización íntegra, comporta que, cuando en el seno de un procedimiento de inspección la Administración regularice la situación tributaria de quien se dedujo las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas, deberá analizar también la concurrencia de los requisitos necesarios para, en su caso, declarar su derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente soportó ".**

Para el caso allí examinado, el Alto Tribunal falló:

*"Estimar el recurso contencioso-administrativo y, con anulación de la liquidación impugnada, ordenar la retroacción de actuaciones en el seno del procedimiento de inspección a los efectos de que la Administración tributaria regularice la situación tributaria de la entidad recurrente no sólo respecto de la improcedencia de la*

*deducción de las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas, sino analizando también la concurrencia de los requisitos necesarios para, **en su caso**, declarar su derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente soportó".*

*En el presente caso, tal retroacción no es necesaria porque en el acuerdo impugnado se expresa que "dadas las actuaciones de comprobación e investigación seguidas simultáneamente con los obligados tributarios emisor y receptor de las facturas, la Inspección va a reconocer la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas mediante procedimiento de aplicación de los tributos (artículo 15.1.d RGRVA) en sede de quien soportó indebidamente la repercusión". Y no habiéndose acreditado que estuviese presente la circunstancia prevista en el párrafo segundo del art. 14.2.c.2º del RD 520/2005 consistente en que una parte del resultado de las autoquidaciones a ingresar presentadas por B, SL y en las que incluyó las cuotas controvertidas no hubiese sido objeto de ingreso efectivo, ni tan siquiera que no lo hubiese sido una parte del resultado de las liquidaciones que debieron dictarse para regularizar su situación tributaria, no procede otra cosa que devolver a la reclamante el importe total de las cuotas indebidamente soportadas.*

*Además, tratándose de cuotas indebidamente ingresadas por B, SL en los términos en que así se contempla en el párrafo primero del art. 14.2.c.2º del RD 520/2005, debe recordarse que el art. 32 de la Ley General Tributaria exige a la Administración su devolución con abono de "el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta Ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución".*

*Por consiguiente, lo pretendido por la reclamante sí debe prosperar en este punto.>>*

### **Tercero .**

Frente al acuerdo de liquidación practicado a B, SL interpuso dicha entidad la reclamación nº 08/13805/2021 y acumuladas, ante el TEAR de Cataluña.

El TEAR dictó resolución el 17 de noviembre de 2022 estimando en parte la reclamación e indicando, por lo que aquí interesa, lo siguiente:

*<<OCTAVO.- Por último, es de ver que en el acto impugnado se hizo constar que:*

*"La sociedad B, SL, en ningún momento debió repercutir IVA a A, SL ni ingresar cantidad alguna al Tesoro teniendo los ingresos efectuados por la misma en tal concepto la consideración de indebidos. Los mecanismos que prevé la Ley 37/1992 para regularizar el IVA indebidamente repercutido se regulan en su artículo 89. En su apartado Cinco se permite optar entre dos mecanismos. No obstante, dado que las mencionadas sociedades no han regularizado su situación tributaria voluntariamente en los términos previstos en el apartado b) del citado artículo, habrá que estar al procedimiento de devolución de ingresos indebidos previsto en el apartado a).*

*El desarrollo reglamentario del procedimiento de devolución de ingresos indebidos se contiene en los artículos 14 y siguientes del Reglamento de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.*

*Por ello, dadas las actuaciones de comprobación e investigación seguidas simultáneamente con los obligados tributarios emisor y receptor de las facturas, la Inspección va a reconocer la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas mediante procedimiento de aplicación de los tributos (artículo 15.1.d RGRVA) en sede de quien soportó indebidamente la repercusión.*

*La persona beneficiaria del derecho a la obtención de la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas por esta entidad es la persona que según los datos en poder de la Administración fue receptora de facturación emitida por B, SL."*

*En este punto, procede remitir a la resolución de 21/05/2015 (RG. 00/06277/2014) del TEAC dictada en unificación de criterio, en la que se fija como doctrina:*

*"... en el supuesto de regularización de cuotas indebidamente repercutidas de IVA no se podrá minorar en la liquidación que se practique en la entidad transmitente de los bienes o prestadora de los servicios las cuotas indebidadas, y simultáneamente reconocer el derecho a la devolución de tales cuotas en la entidad destinataria de los bienes o servicios que soportó las cuotas indebidadas".*

*Por consiguiente, al reconocerse el derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas a A, SL, estas se debieron mantener en la liquidación practicada a la reclamante.*

*Sin embargo, las cantidades que la Inspección mantuvo en la liquidación practicada y que aparecen identificadas con el concepto "IVA repercutido improcedente" distan de ser las cuotas soportadas indebidamente por A, SL, sin que se haya acreditado que estuviese presente la circunstancia prevista en el párrafo segundo del art. 14.2.c.2º del RD 520/2005 consistente en que una parte del resultado de las autoquidaciones a ingresar presentadas por B, SL y en las que incluyó las cuotas controvertidas no hubiese sido objeto de ingreso efectivo, ni*



*tan siquiera que no lo hubiese sido una parte del resultado de las liquidaciones que debieron dictarse para regularizar su situación tributaria.*

*Por esa razón, debe anularse el acto impugnado para que sea sustituido por una nueva liquidación en la que se mantengan las cuotas soportadas indebidamente por A, SL, sin perjuicio de que el resultado deba respetar el principio de interdicción de la reformatio in peius.>>*

#### **Cuarto.**

Frente a la resolución del TEAR dictada en la reclamación nº 08/12898/2021 y acumuladas, concerniente a la entidad A, SL, interpuso el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, alegando cuanto sigue:

1.- La cuestión debatida se centra en determinar el reconocimiento a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas.

En el procedimiento de comprobación frente a A, SL, la Inspección concluye que existe simulación en las operaciones declaradas recibidas de la entidad B, SL, al no existir pruebas de su realización efectiva y dadas las incongruencias que ponen en duda su realidad. EL TEAR confirma la actuación inspectora, considerando no deducibles las cuotas de IVA registradas por la obligada tributaria.

Respecto a la devolución de ingresos indebidos derivada de la repercusión indebida de las cuotas por B, SL y soportadas indebidamente por A, SL, la Inspección recoge en el acuerdo de liquidación dictado a A, SL que, **"dadas las actuaciones de comprobación e investigación seguidas simultáneamente con los obligados tributarios emisor y receptor de las facturas, la Inspección va a reconocer la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas mediante procedimiento de aplicación de los tributos (artículo 15.1.d RGRVA) en sede de quien soportó indebidamente la repercusión. La persona beneficiaria del derecho a la obtención de la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas por esta entidad es la persona que según los datos en poder de la Administración fue receptora de facturación emitida por B, SL ."**

El TEAR en la resolución que resuelve la reclamación económico-administrativa interpuesta por B, SL concluye que (la negrita es nuestra):

*<En este punto, procede remitir a la resolución de 21/05/2015 (RG. 00/06277/2014) del TEAC dictada en unificación de criterio, en la que se fija como doctrina:*

*"... en el supuesto de regularización de cuotas indebidamente repercutidas de IVA no se podrá minorar en la liquidación que se practique en la entidad transmitente de los bienes o prestadora de los servicios las cuotas indebidas, y simultáneamente reconocer el derecho a la devolución de tales cuotas en la entidad destinataria de los bienes o servicios que soportó las cuotas indebidas".*

*Por consiguiente, al reconocerse el derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas a A, SL, estas se debieron mantener en la liquidación practicada a la reclamante.*

*Sin embargo, las cantidades que la Inspección mantuvo en la liquidación practicada y que aparecen identificadas con el concepto "IVA repercutido improcedente" distan de ser las cuotas soportadas indebidamente por A, SL, **sin que se haya acreditado que estuviese presente la circunstancia prevista en el párrafo segundo del art. 14.2.c.2º del RD 520/2005 consistente en que una parte del resultado de las autoliquidaciones a ingresar presentadas por B, SL y en las que incluyó las cuotas controvertidas no hubiese sido objeto de ingreso efectivo, ni tan siquiera que no lo hubiese sido una parte del resultado de las liquidaciones que debieron dictarse para regularizar su situación tributaria .***

*Por esa razón, debe anularse el acto impugnado para que sea sustituido por una nueva liquidación en la que se mantengan las cuotas soportadas indebidamente por A, SL, sin perjuicio de que el resultado deba respetar el principio de interdicción de la reformatio in peius.>>*

El artículo 14.2.c). 2º del Real decreto 520/2005, de 13 de mayo, de revisión en vía administrativa (RRev), regula para los supuestos en los que el tributo deba ser legalmente repercutido a otras personas, uno de los requisitos que han de concurrir para que proceda la devolución de los ingresos indebidos a la persona que soporta la repercusión y, recoge (la negrita es nuestra):

**" 2.º Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas .** Cuando la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo tenga derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas o satisfechas por la misma, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando dicha persona o entidad las hubiese consignado en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.

*No obstante lo anterior, en los casos de autoliquidaciones a ingresar **sin ingreso efectivo** del resultado de la autoliquidación, **sólo procederá devolver la cuota indebidamente repercutida que exceda del resultado de la autoliquidación que esté pendiente de ingreso** , el cual no resultará exigible a quien repercutió en el importe concurrente con la cuota indebidamente repercutida que no ha sido objeto de devolución.*

***La Administración tributaria condicionará la devolución al resultado de la comprobación que, en su caso, realice de la situación tributaria de la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo.***

En el caso aquí controvertido, la Administración tributaria realizó actuaciones de comprobación de forma simultánea sobre el prestador de servicios (B, SL) y sobre el receptor de los mismos (A, SL). Este hecho determina que, como se recoge en el último párrafo del art. 14.2.c). 2º RRev, la devolución queda condicionada al resultado de la comprobación en sede del prestador de las operaciones (en nuestro caso, B, SL).

Como resultado de la comprobación, en el caso cuestionado, la Inspección eliminó las cuotas deducidas de IVA ante la falta de aportación de los libros registro y de la documentación acreditativa de los importes deducidos. El TEAR confirma esta regularización, indicando a tal efecto que " *Por tanto, y pese a que en el presente caso, además, se observan incumplimientos tales como la falta de aportación de facturas recibidas o la existencia de discrepancias entre los datos de proveedores en el 347 y los importes deducidos o la falta de contestación a requerimiento de varios proveedores, aspectos abarcados en anteriores fundamentos, la falta de registro y documentación de operaciones son motivo suficiente para poder negar la deducibilidad de las cuotas soportadas.* "

La no admisión de la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas por B, SL conlleva que, las cuotas indebidamente devengadas por B, SL y repercutidas a A, SL por los servicios prestados a esta última y consignadas en la autoliquidación, que se compensaron inicialmente con las cuotas soportadas de IVA deducidas, no hayan sido efectivamente ingresadas al comprobar la Inspección, y confirmar el TEAR, que las cuotas soportadas deducidas no eran correctas.

Ante la situación anterior, no puede la Inspección en contra de lo que recoge el TEAR en su resolución referida a la liquidación dictada a B, SL, mantener las cuotas indebidamente soportadas por A, SL, pues ello implicaría mantener en sede de B, SL el IVA indebidamente repercutido y exigir a esta última su ingreso y, como indica la resolución del TEAC de 21/05/2015 (RG 6277/2014) " *no puede la Administración tributaria exigir el ingreso del IVA repercutido no devengado basándose en el artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE porque la normativa interna española exige declarar e ingresar el IVA devengado -sin hacer mención al IVA repercutido- y porque está proscrito por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea el efecto directo vertical descendente en perjuicio de los particulares.* "

Conforme recoge la doctrina del TEAC, el artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en adelante, Directiva de IVA), que dispone que " *Será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura* " , no puede aplicarse por la Administración tributaria porque no ha sido transpuesto a nuestra normativa interna.

En consecuencia, de un lado, resulta aplicable el último párrafo del art. 14.2.c).2º RRev, de modo que la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas queda condicionada al resultado de la comprobación en sede del que repercute. En nuestro caso, como resultado de la comprobación a B, SL, no se han admitido las cuotas soportadas deducidas por no acreditarse la realidad de las mismas. De otro lado, el hecho de no tener transpuesto el artículo 203 de la Directiva de IVA impide que la Administración tributaria pueda hacer deudora a B, SL por el IVA consignado en la factura expedida.

Por tanto, la parte de IVA indebidamente repercutida que se compensó con cuotas soportadas de IVA y que tras la comprobación no resultan deducibles, no puede exigirse por la Administración al no ser un IVA debido y no estar transpuesto el artículo 203 de la Directiva de IVA a nuestra normativa nacional.

La concurrencia de ambas circunstancias determina que, como indica el art. 14.2.c). 2º RRev, la Administración sólo puede devolver la cuota indebidamente repercutida que excede del resultado de la autoliquidación que está pendiente de ingreso. Para el caso que nos ocupa, sólo procede devolver el importe que B, SL ingresó como resultado de la autoliquidación presentada, que es la cantidad efectivamente ingresada.

Tomando como ejemplo el 2T de 2017:

B, SL repercutió y consignó indebidamente 23.100 y dedujo cuotas soportadas de 19.534,42, el resultado a ingresar de su autoliquidación fue 3.565,58.

Autoliquidación B, SL - 2T 2017 :

IVA devengado	23.100,00
IVA soportado	19.534,42

Ingresado autoliquidación	3.565,58
---------------------------	----------

Tras las actuaciones de comprobación, la Inspección no admite las cuotas soportadas deducidas por no acreditarse su realidad. Si B, SL no hubiera deducido dichas cuotas soportadas, debiera haber ingresado 23.100 en lugar de 3.565,58.

IVA devengado	23.100,00
IVA soportado comprobado	0,00
Resultado a ingresar	23.100,00
Ingresado autoliquidación	3.565,58
Pendiente de ingreso	19.534,42

Ello determina que, tras la comprobación, eliminando las cuotas soportadas deducidas, queda un IVA devengado (indebido) de 23.100 que debiera haberse ingresado de haber sido debido, y sin embargo el ingreso efectivo fue 3.565,58. En consecuencia, la Administración sólo puede reconocer la devolución de ingresos indebidos por el importe efectivamente ingresado que, en el trimestre tomado como ejemplo, asciende a 3.565,58.

La parte restante de las cantidades indebidamente repercutidas (19.534,42) no han resultado efectivamente ingresadas tras la comprobación de la Inspección y, no pueden ser exigidas a B, SL porque la normativa nacional no ha transpuesto el artículo 203 de la Directiva de IVA (no podemos exigir un IVA no debido). En consecuencia, no cabe devolver esa parte (19.534,42) a A, SL porque no fue ingresada efectivamente al compensarse con cuotas soportadas que tras la comprobación resultan no deducibles. Sólo procede devolver el importe efectivamente ingresado, 3.565,58.

Los motivos anteriores determinaron que la Inspección ordenara una cantidad a devolver a A, SL que no correspondía con la totalidad de la cuota indebidamente soportada por esta; ello obedecía a que como resultado de la comprobación en B, SL, parte de la cuota indebida no había sido efectivamente ingresada como resultado de la regularización efectuada en sede de B, SL.

La Administración no puede devolver a A, SL la parte de la cuota indebidamente repercutida que se compensó con las cuotas de IVA deducidas y que la Inspección considera -y el TEAR confirma- como no deducibles, en la medida que no se ha acreditado la realidad de las operaciones recibidas, porque finalmente no ha existido ingreso efectivo tras la comprobación de la Inspección.

Termina el Director recurrente solicitando la estimación del presente recurso extraordinario de alzada y la fijación del criterio siguiente:

*" Cuando como resultado de la comprobación en sede del prestador resulten no deducibles todo o parte de las cuotas soportadas consignadas en su autoliquidación, se produce necesariamente una falta de ingreso efectivo de las cuotas que indebidamente repercutió por un importe equivalente a las cuotas soportadas no deducibles.*

*En consecuencia, en la comprobación en sede del destinatario, conforme al artículo 14.2.c). 2º Real decreto 520/2005, de 13 de mayo, de revisión en vía administrativa, y habiendo sido comprobada la situación del prestador en los términos señalados en el párrafo anterior, no procederá la devolución en la parte de la cuota indebidamente soportada que no haya sido efectivamente ingresada. "*

#### **Quinto .**

El obligado tributario que tuvo ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) solicitó la desestimación del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, formulando las alegaciones que a su derecho convino y que pueden sintetizarse así:

- La Administración se opone a la Resolución del TEAR en cuanto esta ordena la devolución a A, SL de la totalidad de las cuotas indebidamente repercutidas por B SL. Según dice el recurso, no procede la devolución porque esas cuotas indebidamente repercutidas por B, SL fueron compensadas por esta sociedad con cuotas de IVA soportado respecto de las que se ha declarado que no resultaban deducibles. Sin embargo, el TEAR reconoció la aplicabilidad del artículo 14 del RD 520/2005 pero al mismo tiempo declaró que la Inspección no

había acreditado la concurrencia de ninguna de las circunstancias previstas en este precepto, por tanto, ninguna limitación podía derivarse del mismo.

- El criterio que el recurso propone es torticero pues no alcanza al presente asunto. En el recurso se solicita que se fije doctrina declarando el siguiente criterio:

*" Cuando como resultado de la comprobación en sede del prestador resulten no deducibles todo o parte de las cuotas soportadas consignadas en su autoliquidación , se produce necesariamente una falta de ingreso efectivo de las cuotas que indebidamente repercutió por un importe equivalente a las cuotas soportadas no deducibles.*

*En consecuencia, en la comprobación en sede del destinatario, conforme al artículo 14.2.c). 2º Real decreto 520/2005, de 13 de mayo, de revisión en vía administrativa, y habiendo sido comprobada la situación del prestador en los términos señalados en el párrafo anterior, no procederá la devolución en la parte de la cuota indebidamente soportada que no haya sido efectivamente ingresada. "*

Sin embargo, los condicionantes a los que hace referencia el Recurso no se cumplen en el presente asunto porque el TEAR manifestó expresamente que la Administración no había acreditado la concurrencia de esta circunstancia .

Por tanto, el condicionante al que hace referencia el recurso ya fue comprobado por la Administración y el TEAR acordó la total devolución.

- Finalmente, el recurso pretende defender su tesis en base a la imposibilidad de exigir a B, SL el IVA indebidamente repercutido por no constar transpuesto el artículo 203 de la Directiva.

La AEAT pretende beneficiarse de su propio incumplimiento en cuanto no consta transpuesto el artículo 203 de la Directiva. En efecto, la Administración se escuda en que la falta de transposición le impide exigir las cuotas a B, SL y quiere que A, SL compense dicha situación mediante la denegación de la devolución acordada por el TEAR. Es manifiesto que la transposición de la Directiva es un obligación imputable al Estado y que la imposibilidad de exigir a B, SL las cuotas indebidamente repercutidas no debiera afectar al derecho a la devolución de A, SL, pues este hecho -la imposibilidad de exigir las cuotas a B, SL- sólo es imputable a la Administración.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero .

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

### Segundo .

La controversia suscitada en el presente recurso extraordinario de alzada concierne a la regularización practicada por la Inspección de los tributos respecto del IVA indebidamente repercutido -dada la existencia de simulación- por el obligado tributario B, SL a la entidad A, SL.

La Inspección practicó las liquidaciones a las entidades B, SL y A, SL en la misma fecha, el 18 de octubre de 2021.

El acuerdo de liquidación practicado a la entidad A, SL elimina las cuotas soportadas por la entidad por la indebida repercusión de B, SL. Al mismo tiempo reconoce el derecho de A, SL a obtener la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas por B, SL por los mismos importes indicados en el acuerdo de liquidación de esta última entidad.

El acuerdo de liquidación practicado a la entidad B, SL reconoce la improcedencia de las cuotas repercutidas a A, SL y la no deducibilidad de las cuotas soportadas por B, SL por no haber sido justificadas. Aunque dicho acuerdo aparentemente regulariza la situación tributaria de la entidad B, SL al concretar los importes de las cuotas de IVA repercutidas comprobadas y las cuotas de IVA soportado comprobadas, importes que resultan, sustancialmente, de considerar improcedentes las cuotas repercutidas por B, SL a A, SL y no deducibles por injustificadas las cuotas soportadas por B, SL, lo cierto es que no elimina ni unas ni otras en la liquidación que practica. Prueba de ello es que los importes consignados en la liquidación bajo el título de "IVA repercutido improcedente" (ver antecedente de hecho primero), no son sino la diferencia entre las cuotas indebidamente repercutidas a A, SL y las cuotas indebidamente deducidas por B, SL. En definitiva, en la regularización practicada a B, SL se mantienen tanto las cuotas indebidamente repercutidas a A, SL como las indebidamente deducidas por B, SL, razón por la cual la cuota resultante del acta en todos los períodos comprobados es de 0,00 euros. Al mismo tiempo, el acuerdo de liquidación practicado a la entidad B, SL reconoce el derecho a la devolución en favor de A, SL de las cuotas que le fueron indebidamente repercutidas pero no por su totalidad sino por unos importes inferiores que se corresponden, a juicio de la Inspección, con las cuotas indebidamente repercutidas que fueron efectivamente ingresadas por B, SL en sus autoliquidaciones.

Aunque no es particularmente explícito el acuerdo de liquidación de la entidad B, SL en cuanto al cálculo de los importes a devolver a la entidad A, SL, parece claro que éstos son, en principio, el resultado de restar de la cuantía obtenida por diferencia entre las cuotas de IVA repercutido comprobadas y las cuotas de IVA soportado comprobadas, los importes ingresados con ocasión de la presentación de las autoliquidaciones.

Impugnados en vía económico-administrativa los acuerdos de liquidación practicados a las entidades B, SL y A, SL, el TEAR resolvió las reclamaciones en los términos que se señalan a continuación.

Respecto al acuerdo de liquidación practicado a la entidad A, SL, que soportó la indebida repercusión, el TEAR, en la resolución impugnada en el presente recurso extraordinario de alzada, confirmó la existencia de simulación y concluyó que procedía devolver a la entidad reclamante " *el importe total de las cuotas indebidamente soportadas* ". El argumento esgrimido por el TEAR para alcanzar dicha conclusión es que la Inspección de los tributos no acreditó que " *estuviese presente la circunstancia prevista en el párrafo segundo del art. 14.2.c.2º del RD 520/2005 consistente en que una parte del resultado de las autoliquidaciones a ingresar presentadas por B, SL y en las que incluyó las cuotas controvertidas no hubiese sido objeto de ingreso efectivo* ". Así pues, el TEAR consideró que el importe total de las cuotas indebidamente repercutidas por B, SL había sido ingresado en el Tesoro por esta entidad al haber sido consignado en las autoliquidaciones presentadas y no concurrir la circunstancia del artículo 14.2.c.2º del RD 520/2005 que impediría devolver la totalidad de la cuota indebidamente repercutida.

Respecto al acuerdo de liquidación practicado a la entidad B, SL, el TEAR, en resolución de igual fecha que la anterior, tras reconocer la existencia de simulación -por remisión a la resolución impugnada en el presente recurso extraordinario de alzada- y confirmar la no deducibilidad de las cuotas soportadas por B, SL ante su falta de justificación, concluyó que debía anularse el acto impugnado a fin de sustituirse por otro en el que, por aplicación de la resolución en unificación de criterio de este Tribunal Central de 21 de mayo de 2015 (RG 6277/2014), " *se mantengan las cuotas soportadas indebidamente por A, SL, (...)* ".

El Director recurrente sostiene, contrariamente al TEAR, que no procede devolver a la entidad A, SL la totalidad de las cuotas indebidamente repercutidas sino sólo, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 14.2.c) 2º del RD 520/2005, el importe de dichas cuotas que fue efectivamente ingresado por B, SL y que coincide, a la vista de la no admisión confirmada por el TEAR de la deducción de las cuotas soportadas por B, SL, con las cantidades satisfechas al presentar las autoliquidaciones.

Así pues, en el presente recurso extraordinario de alzada, interpretando el artículo 14.2.c)2º del RGRVA, habremos de pronunciarnos sobre cuándo han de considerarse ingresadas las cuotas de IVA indebidamente repercutidas a efectos de su devolución a quien soportó la repercusión.

### **Tercero .**

Dispone el artículo 221 de la LGT:

" Artículo 221. Procedimiento para la devolución de ingresos indebidos

1. *El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado, en los siguientes supuestos:*

- a) *Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.*
- b) *Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación.*
- c) *Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción. En ningún caso se devolverán las cantidades satisfechas en la regularización voluntaria establecida en el artículo 252 de esta Ley.*
- d) *Cuando así lo establezca la normativa tributaria.*

*Reglamentariamente se desarrollará el procedimiento previsto en este apartado, al que será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 220 de esta Ley.*

2. **Cuando el derecho a la devolución se hubiera reconocido** mediante el procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo o **en virtud de un acto administrativo** o una resolución económico-administrativa o judicial, **se procederá a la ejecución de la devolución en los términos que reglamentariamente se establezcan** .

(.....)".

El artículo 14 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RGRVA), establece:

" Artículo 14. Legitimados para instar el procedimiento de devolución y beneficiarios del derecho a la devolución

1. *Tendrán derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos las siguientes personas o entidades:*

a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado ingresos indebidos en el Tesoro público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, así como los sucesores de unos y otros.

b) Además de las personas o entidades a que se refiere el párrafo a), la persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a cuenta repercutido cuando consideren que la retención soportada o el ingreso repercutido lo han sido indebidamente. Si, por el contrario, el ingreso a cuenta que se considere indebido no hubiese sido repercutido, tendrán derecho a solicitar la devolución las personas o entidades indicadas en el párrafo a).

c) Cuando el ingreso indebido se refiera a tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión, además de las personas o entidades a que se refiere el párrafo a), la persona o entidad que haya soportado la repercusión.

## **2. Tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades :**

a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado el ingreso indebido, salvo en los casos previstos en los párrafos b) y c) de este apartado, así como los sucesores de unos y otros.

b) La persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a cuenta, cuando el ingreso indebido se refiera a retenciones soportadas o ingresos a cuenta repercutidos. No procederá restitución alguna cuando el importe de la retención o ingreso a cuenta declarado indebido hubiese sido deducido en una autoliquidación o hubiese sido tenido en cuenta por la Administración en una liquidación o en una devolución realizada como consecuencia de la presentación de una comunicación de datos.

Cuando el ingreso a cuenta declarado indebido no hubiese sido repercutido, las personas o entidades indicadas en el párrafo a) no procederá restitución alguna cuando el importe del ingreso a cuenta hubiese sido deducido en una autoliquidación o hubiese sido tenido en cuenta por la Administración en una liquidación o en una devolución realizada como consecuencia de la presentación de una comunicación de datos, sin perjuicio de las actuaciones que deba desarrollar el receptor de la renta para resarcir a la persona o entidad que realizó el ingreso a cuenta indebido.

**c) La persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades . No obstante, únicamente procederá la devolución cuando concurren los siguientes requisitos :**

1.º Que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura cuando así lo establezca la normativa reguladora del tributo.

2.º **Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas . Cuando la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo tenga derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas o satisfechas por la misma, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando dicha persona o entidad las hubiese consignado en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.**

**No obstante lo anterior, en los casos de autoliquidaciones a ingresar sin ingreso efectivo del resultado de la autoliquidación, sólo procederá devolver la cuota indebidamente repercutida que exceda del resultado de la autoliquidación que esté pendiente de ingreso, el cual no resultará exigible a quien repercutió en el importe concurrente con la cuota indebidamente repercutida que no ha sido objeto de devolución.**

**La Administración tributaria condicionará la devolución al resultado de la comprobación que, en su caso, realice de la situación tributaria de la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo.**

3.º **Que las cuotas indebidamente repercutidas y cuya devolución se solicita no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron, a quien las repercutió o a un tercero.**

4.º **Que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas . En el caso de que el derecho a la deducción fuera parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiese resultado deducible.**

3. En los supuestos previstos en los párrafos b) y c) del apartado 1, el obligado tributario que hubiese soportado indebidamente la retención o el ingreso a cuenta o la repercusión del tributo podrá solicitar la devolución del ingreso indebido instando la rectificación de la autoliquidación mediante la que se hubiese realizado el ingreso indebido.

**4. Cuando la devolución de dichos ingresos indebidos hubiese sido solicitada por el retenedor o el obligado tributario que repercutió las cuotas o hubiese sido acordada en alguno de los procedimientos previstos en el artículo 15, la devolución se realizará directamente a la persona o entidad que hubiese soportado indebidamente la retención o repercusión.**

5. Cuando el derecho a la devolución corresponda a los sucesores, se atenderá a la normativa específica para determinar los legitimados para solicitar la devolución y sus beneficiarios y la cuantía que a cada uno corresponda".

El artículo 15.1 del RGRVA dispone:

" Artículo 15. Supuestos de devolución

**1. El derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos podrá reconocerse :**

a) En el procedimiento para el reconocimiento del derecho regulado en la sección 2ª de este capítulo, cuando se trate de los supuestos previstos en el artículo 221.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

b) En un procedimiento especial de revisión.

c) En virtud de la resolución de un recurso administrativo o reclamación económico-administrativa o en virtud de una resolución judicial firmes.

**d) En un procedimiento de aplicación de los tributos.**

e) En un procedimiento de rectificación de autoliquidación a instancia del obligado tributario o de otros obligados en el supuesto previsto en el apartado 3 del artículo anterior.

f) Por cualquier otro procedimiento establecido en la normativa tributaria".

En los casos de indebida repercusión de las cuotas tributarias de IVA el Tribunal Supremo ha elaborado una doctrina sobre la necesidad de la regularización íntegra. Así, por ejemplo, en su sentencia de 17 de octubre de 2019 (rec. casación 4809/2017) citada por el TEAR se contempla un caso en el que la Inspección de los tributos considera que resulta improcedente la deducción de cuotas del IVA indebidamente repercutidas en razón de la existencia de facturas emitidas por determinados proveedores correspondientes a servicios simulados. La cuestión de interés casacional para la formación de la jurisprudencia consistía en:

"Determinar si en los supuestos en que se practique una regularización por parte de la Administración Tributaria, al considerar que resulta improcedente la repercusión de las cuotas del IVA, dicha regularización debe abarcar tanto a la deducción del IVA indebidamente soportado como a la devolución de las cuotas soportadas, de modo que conlleve el reconocimiento del derecho a la devolución de los ingresos indebidos o, por el contrario, ha de limitarse a la negación de la deducibilidad del IVA soportado por las cuotas indebidamente repercutidas".

La sentencia sienta la doctrina siguiente (el énfasis es añadido):

"Teniendo en consideración la cuestión suscitada en el auto de admisión, con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, declarar que, en las circunstancias específicas del caso, **el artículo 14.2.c) del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo**, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, **interpretado a la luz del principio de regularización íntegra, comporta que, cuando en el seno de un procedimiento de inspección la Administración regularice la situación tributaria de quien se dedujo las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas, deberá analizar también la concurrencia de los requisitos necesarios para, en su caso, declarar su derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente soportó**".

En el caso examinado en el presente recurso extraordinario de alzada no cabe hablar propiamente de regularización íntegra, en los términos señalados por la doctrina del Tribunal Supremo, toda vez que los acuerdos de liquidación a las entidades A, SL y B, SL se practicaron simultáneamente. No obstante, se constata que ambos acuerdos reconocieron el derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas.

Expuesta la normativa aplicable al caso planteado, la controversia se centra en determinar el importe a devolver a la entidad A, SL por las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas por B, SL. El TEAR concluyó que procedía la devolución de la totalidad de las cuotas indebidamente repercutidas en tanto que para el Director recurrente sólo procede devolver las que efectivamente fueron ingresadas por B, SL que resultan ser, en su opinión, las cantidades satisfechas al presentar las autoliquidaciones.

Este Tribunal Central considera necesario aclarar antes que nada, a la vista de las afirmaciones que realizan el TEAR y el Director recurrente, algunas cuestiones de hecho suscitadas en el caso contemplado.

En primer lugar, como ya dijimos en el fundamento de derecho segundo, el acuerdo de liquidación practicado a la entidad B, SL mantuvo tanto las cuotas indebidamente repercutidas a A, SL como las indebidamente deducidas por B, SL. En definitiva, dicho acuerdo de liquidación no supuso la exigencia ni la devolución de cantidad alguna a la entidad B, SL como consecuencia de la comprobación efectuada. Eso sí, el acuerdo de liquidación de la entidad B, SL reconoció el derecho de la entidad A, SL a obtener la devolución de una parte de las cuotas indebidamente repercutidas por A, SL. No es correcta, por tanto, la afirmación que el TEAR realiza en la resolución concerniente a la reclamación formulada por la entidad B, SL, tras citar

nuestra resolución de 21 de mayo de 2015 (RG 6277/2014), de que las cuotas indebidamente repercutidas a A, SL no se habían mantenido en aquélla.

En segundo lugar, el Director recurrente parece amparar su postura, en parte, en el segundo párrafo del artículo 14.2.c).2º del RGRVA si se tiene presente que en su escrito de alegaciones: (i) al reproducir el contenido de dicho precepto enfatiza el párrafo mencionado transcribiéndolo parcialmente en negrita y (ii) afirma que *"la Administración sólo puede devolver la cuota indebidamente repercutida que excede del resultado de la autoliquidación que está pendiente de ingreso "*. A este respecto hemos de señalar, tal como indicó el TEAR en la resolución impugnada en el presente recurso extraordinario de alzada, que no ha quedado acreditado en el expediente *" que estuviese presente la circunstancia prevista en el párrafo segundo del art. 14.2.c).2º del RD 520/2005 consistente en que una parte del resultado de las autoliquidaciones a ingresar presentadas por B, SL y en las que incluyó las cuotas controvertidas no hubiese sido objeto de ingreso efectivo "*. Así las cosas, no tiene sentido resolver la controversia planteada con base en una normativa que no resulta de aplicación al caso.

Llegados a este punto, la cuestión a resolver se concreta en determinar cuándo han de entenderse ingresadas las cuotas de IVA indebidamente repercutidas, al amparo de lo dispuesto en el artículo 14.2.c) 2º del RGRVA. Hemos de pronunciarnos sobre si basta para considerar ingresadas tales cuotas que hayan sido consignadas en la autoliquidación presentada por quien las repercutió, en el presente caso la entidad B, SL, o si es necesario algún otro requisito; en particular, si influye o no en la determinación de la cuantía ingresada el derecho a deducir el IVA soportado por quien repercutió indebidamente las cuotas.

En este sentido, adelantamos que este Tribunal Central ya se pronunció acerca de esta cuestión en su reciente resolución de 23 de mayo de 2023 (RG 5642/2022) dictada en unificación de criterio, en un supuesto en el que una entidad (en dicho caso A, SL) repercutía indebidamente a otra (entidad B, SL) cuotas de IVA correspondientes a operaciones simuladas sin tener derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas al comprobarse que no ejercía actividad económica alguna. En aquella ocasión afirmamos que (el énfasis es añadido) *" En virtud de lo dispuesto en el artículo 14 del RGRVA debe concluirse que la entidad B, SL no tenía derecho a la devolución de ingresos indebidos por las cuotas indebidamente soportadas. Y es que, si bien la repercusión del tributo se hizo mediante factura y la entidad B, SL no tenía derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la medida en que en la comprobación inspectora se concluyó que dichas cuotas no eran deducibles por haber sido indebidamente repercutidas, **no podían**, en cambio, **considerarse ingresadas las cuotas indebidamente repercutidas porque la entidad A, SL no tenía derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas o satisfechas por ella en la medida en que quedó acreditado que no realizó actividad económica alguna sujeta a IVA**, por lo que no bastaba para que se consideraran ingresadas las cuotas indebidamente repercutidas que éstas se consignaran en la autoliquidación sino que era necesario su ingreso efectivo a través de la misma "*.

Dicha resolución se fija, por tanto, en el primer párrafo del artículo 14.2.c).2º del RGRVA, que establece que únicamente procederá la devolución de las cuotas de IVA indebidamente repercutidas a favor de la persona o entidad que las soportó cuando concurren los siguientes requisitos: *" Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas . Cuando la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo tenga derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas o satisfechas por la misma , se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando dicha persona o entidad las hubiese consignado en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación .*

Así pues, tal como indica el párrafo primero del artículo 14.2.c).2º del RGRVA, para que proceda la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas es imprescindible que dichas cuotas hayan sido previamente ingresadas. No cabe devolver lo que no se ha ingresado.

Cuando, seguidamente, el citado párrafo primero afirma que las cuotas indebidamente repercutidas se entenderán ingresadas si quien las repercutió las consignó en su autoliquidación, con independencia del resultado de ésta y siempre que tenga derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas, no está contemplando una excepción al requisito del ingreso efectivo manifestado inmediatamente antes al exigir para la devolución *" Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas"*. Tan solo pretende aclarar que, dada la peculiar mecánica liquidatoria del IVA en la que el ingreso de las cuotas repercutidas por el sujeto pasivo se produce -con ocasión de la presentación de la autoliquidación- restando de las mismas los créditos generados por las cuotas de IVA soportadas deducibles, dicho ingreso efectivo sólo se produce si los mencionados créditos son reales, es decir, si las cuotas soportadas son ciertamente deducibles, pues, en caso de que no lo sean, resulta claro que el ingreso no se ha producido en su totalidad.

Esta interpretación del párrafo primero del artículo 14.2.c).2º del RGRVA es la única aceptable a juicio de este Tribunal Central. No sería admisible, en consecuencia, otra, como la que parece sugerir el TEAR en la resolución aquí impugnada que, amparada en que quien repercute realiza una actividad económica y tiene, por tanto, derecho con carácter general a la deducción de las cuotas por él soportadas o satisfechas, sostuviera que la no deducibilidad de una concreta cuota soportada no es obstáculo para que las cuotas indebidamente repercutidas se consideren ingresadas siempre que se hayan consignado en la autoliquidación por quien las repercute. Y es que tal interpretación supondría, por un lado , tener por ingresadas unas cuotas indebidamente repercutidas que no lo han sido de facto en su totalidad , pues no se



ha ingresado, en efecto, la parte de las cuotas indebidamente repercutidas correspondiente al importe de la cuota soportada no deducible; se estaría devolviendo, por tanto, algo que no se ha ingresado. Y, por otro, conllevaría un perjuicio económico no justificado para la Administración tributaria, que tendría que devolver la totalidad de las cuotas indebidamente repercutidas a quien las soportó y no podría recuperar la cuota indebidamente deducida de quien repercutió pues ello supondría en último término exigir a este último una cuota repercutida no devengada en el importe concurrente con la cuota soportada no deducible, circunstancia imposible en la medida en que el artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE, a cuyo tenor " *será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura* ", no ha sido transpuesto al ordenamiento jurídico interno español.

Quien fue interesado ante el TEAR (entidad A, SL) en la primera instancia alega en el presente recurso extraordinario de alzada que el perjuicio económico para la Hacienda Pública derivado de no poder exigir ésta, a quien repercutió, la cuota indebidamente repercutida y no ingresada efectivamente, de importe coincidente con el de la cuota soportada no deducible, por no haberse devengado, es responsabilidad exclusiva de la propia Administración, que no cumplió con su obligación de transponer al ordenamiento interno lo dispuesto en el artículo 203 de la Directiva del IVA. Pretende la Administración, añade el interesado, que sea él quien compense la situación generada por dicho incumplimiento mediante la denegación de la devolución del importe de la cuota indebidamente repercutida coincidente con el de la cuota soportada no deducible.

Frente a lo alegado por la entidad A, SL se ha de recordar lo que dijimos más arriba respecto de la adecuada interpretación del párrafo primero del artículo 14.2.c).2º del RGRVA, esto es, que para que proceda la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas es imprescindible que dichas cuotas hayan sido previamente ingresadas. No cabe devolver lo que no se ha ingresado. Y es obvio que el importe de las cuotas indebidamente repercutidas coincidente con el de las cuotas soportadas no deducibles, no fue efectivamente ingresado. Por otra parte, no cabe la invocación de la aplicación directa del artículo 203 de la Directiva del IVA por el destinatario de las cuotas indebidamente repercutidas a fin de obtener su devolución, al amparo del llamado efecto directo vertical ascendente del ordenamiento comunitario, toda vez que la Administración, para proceder a dicha devolución, tendría previamente que exigir el importe de la cuota indebidamente repercutida al sujeto pasivo que la repercutió, cosa que no puede hacer al estar proscrito el denominado efecto directo vertical descendente.

En conclusión, pues, la consignación de las cuotas indebidamente repercutidas en la autoliquidación presentada por la persona o entidad que las repercute, sea cual sea el resultado de dicha autoliquidación, determina que aquéllas se tengan por ingresadas siempre que las cuotas soportadas o satisfechas declaradas por aquella sean deducibles. En caso de no serlo, no podrán considerarse ingresadas las cuotas indebidamente repercutidas por el mero hecho de su consignación en la autoliquidación presentada sino que habrá que determinar la cantidad efectivamente ingresada en el caso concreto.

En el supuesto concreto examinado en el presente recurso extraordinario de alzada la entidad B, SL, que repercutió indebidamente las cuotas, no aportó justificación documental alguna de las cuotas de IVA soportadas o satisfechas por ella.

Dispone el artículo 97.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), que " *Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho* ".

Así las cosas, ha de concluirse que, en el caso aquí analizado, la entidad B, SL, al no estar en posesión del documento justificativo exigido por la norma, no tenía derecho " *a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas o satisfechas por la misma*", por lo que no puede entenderse que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas por el mero hecho de que aquélla las haya consignado en su autoliquidación.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT).

#### **ACUERDA**

ESTIMARLO y unificar criterio en el sentido siguiente:

Cuando como resultado de la comprobación en sede del prestador resulten no deducibles todo o parte de las cuotas de IVA soportadas consignadas en su autoliquidación, se produce necesariamente una falta de ingreso efectivo de las cuotas indebidamente repercutidas por un importe equivalente a las cuotas soportadas no deducibles.

En consecuencia, en la comprobación en sede del destinatario, conforme al artículo 14.2.c). 2º Real decreto 520/2005, de 13 de mayo, de revisión en vía administrativa, y habiendo sido comprobada la situación del

prestador en los términos señalados en el párrafo anterior, no procederá la devolución en la parte de la cuota indebidamente soportada que no haya sido efectivamente ingresada.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas