

Referencia: NFJ089618

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de mayo de 2023

Sala 2.^a

R.G. 5642/2022

SUMARIO:

IVA. Repercusión. Rectificación. Regularización de cuotas no devengadas y, por ende, indebidamente repercutidas. 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 relativa- por el obligado tributario A, SL a la entidad B, SL.

En primer lugar, 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.

Pues bien, en vista de lo dispuesto en el arts. 14.2.c) del RD 520/2005 (RGRVA) y a partir de la jurisprudencia del Tribunal Supremo referida, el Tribunal Central no comparte la regularización practicada por la Inspección de los tributos en sede de la entidad B, SL. Si las cuotas repercutidas por A, SL eran improcedentes, no cabe no minorarlas como sostuvo la Inspección en aras de una pretendida neutralidad del Impuesto. La Administración tributaria debió minorarlas en su liquidación y, como resultado de ella, exigir tales cuotas indebidamente deducidas a la entidad B, SL. En este sentido, si bien sólo el IVA devengado conforme a Derecho es deducible, la exigencia de regularización íntegra, preconizada por el Tribunal Supremo, demandaba además de la Inspección la comprobación de la procedencia o no de la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas a quien las soportó, esto es, a la entidad B, SL. En virtud de lo dispuesto en el art. 14 del RD 520/2005 (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.

Así las cosas, la Inspección regularizar a la entidad B, SL eliminando las cuotas indebidamente soportadas y deducidas, exigiendo a dicha entidad el importe correspondiente a tal eliminación y manifestando que dicha entidad no tenía derecho a la devolución de dichas cuotas.

De haber actuado de ese modo, la regularización de la entidad A, SL, a la que se refiere el presente recurso extraordinario de alzada, habría conllevado, por un lado, la eliminación de las cuotas indebidamente repercutidas y, por otro, la eliminación de las cuotas soportadas y deducidas que fueron objeto de compensación y que resultaron improcedentes al no realizar la entidad A, SL actividad alguna sujeta a IVA. Tales ajustes no determinaban ni ingreso ni devolución.

Al mismo tiempo, al constatarse que la entidad A, SL, pese a haber consignado las cuotas indebidamente repercutidas en su autoliquidación, no las había ingresado en el Tesoro porque no teniendo derecho a deducción alguna del IVA soportado no bastaba con tal consignación, sino que era necesario el ingreso efectivo, la Inspección debió, en aplicación del principio de regularización íntegra, denegar el derecho a la devolución de ingresos indebidos en favor de la entidad B, SL.

El Tribunal concluye, a la vista de lo expuesto, que el art. 14.2.c) del RD 520/2005 (RGRVA), a la luz de los principios jurisprudenciales de regularización íntegra de la situación tributaria de los sujetos intervinientes y de prohibición del enriquecimiento injusto, debe ser interpretado de modo tal que, en el caso de cuotas de IVA no devengadas y, por ende, indebidamente repercutidas, donde previamente se hayan minorado las cuotas indebidamente deducidas por el destinatario y se haya comprobado la procedencia o no de su derecho a la devolución conforme al principio de regularización íntegra, procede, en sede de quien repercutió indebidamente, la minoración del IVA indebidamente repercutido en la liquidación que se le practique y, en su caso, el simultáneo reconocimiento del derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas a favor de quien las soportó.

Por lo tanto, debe entenderse supero el criterio fijado en Resolución TEAC, de 21 de mayo de 2015, RG 6277/2014 ([NFJ058257](#)) dictada en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

[Ley 58/2003 \(LGT\), art. 221 .](#)

[RD 520/2005 \(RGRVA\), arts. 14 y 15 .](#)

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 21 de diciembre de 2021, recaída en la reclamación nº 08/01541/2021 y acumuladas, interpuesta frente a resolución desestimatoria del recurso de reposición presentado contra acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de los períodos 4T/2014 a 4T/2017 y frente al acuerdo sancionador correspondiente.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero .

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

1.- En fecha 15/01/2019 se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación respecto a la entidad A, S.L. relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de los períodos 4T/2014 a 4T/2017 y al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2014 a 2017.

El 14/07/2020 el Inspector Jefe dictó Acuerdo de liquidación por el IVA, notificado el 16/07/2020, del que resulta una deuda de 26.523,04 euros, de los que 23.045,17 euros corresponden a la cuota tributaria y 3.477,87 euros a los intereses de demora.

La regularización practicada se debe a la consideración de la existencia de simulación subjetiva relativa mediante la interposición de la sociedad A, SL a los efectos de declarar, a través de la misma, parte de los rendimientos obtenidos por el Sr. X por el trabajo desempeñado a favor de la entidad B, S.L.

Se concluye que los servicios prestados por el Sr. X son prestados directamente a B, SL sin ningún tipo de intervención por parte de A, SL. El Sr. X es administrador único y socio al 50% con su esposa de la entidad A, SL.

Resumidamente, los indicios reflejados en el acuerdo son:

- El Sr. X tiene una vinculación con B, SL, ostentando una relación laboral con la misma desde ejercicios anteriores a la constitución de A, SL.
- Los servicios facturados por A, SL son los mismos que el Sr. X venía desempeñando para B, SL en ejercicios precedentes: servicios relacionados con las licitaciones públicas sin que la interposición de sociedad alguna supusiese un valor añadido adicional.
- La única causa de que la sociedad facture ahora los servicios laborales prestados por el obligado tributario es la ilícita disminución de la tributación, afectando tanto a la imposición directa como a la indirecta.
- A, SL no tiene trabajadores ni contrata los servicios de profesionales independientes.
- A, SL no tiene clientes distintos de B, SL ni ha realizado ningún esfuerzo por conseguirlos. B, SL quería recibir los servicios del Sr. X para la consecución de adjudicaciones de contratos públicos frente a ... y el Ayuntamiento de ..., debido a la confianza en su persona y al carácter personalísimo de los servicios a desarrollar, confianza que, además de por el buen hacer del Sr. X, se ve reforzada por la vinculación que este tiene con el administrador de B, SL (tío del Sr. X).
- No se observa que A, SL haya soportado gastos relacionados con el desarrollo de actividad económica alguna. Puede comprobarse que la gran mayoría de gastos deducidos por A, SL tienen relación con la vivienda que constituye la vivienda habitual de sus socios -suministros, seguro, compra de mobiliario, IBI, tasa de residuos o la propia amortización del inmueble-. Asimismo, otras partidas de gasto se corresponden con el vehículo- seguro, amortización, Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica-, respecto del cual no se ha acreditado su afectación a la actividad, siendo además que ni el Sr. X ni su esposa disponen de vehículo particular (otro indicio de que el vehículo no se destina, efectivamente, al desarrollo de una actividad económica lo representa el hecho de que únicamente se ha deducido un gasto por repostaje, lo que, evidentemente, no es compatible con un uso habitual del mismo para una actividad, que implicaría un elevado volumen de repostajes que, obviamente, serían deducidos).

Como consecuencia de la declaración de simulación, resulta:

- Por lo que refiere al IVA devengado : Las cuotas devengadas declaradas por A, SL son declaradas improcedentes, en cuanto los trabajos facturados formalmente por la entidad son realizados efectivamente por el Sr. X y en el marco de una relación laboral, habiendo dado lugar a un ingreso indebido de las mismas por parte de A, SL. No obstante, en aplicación 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, no procede la devolución de los ingresos indebidos a A, SL, al ser el beneficiario del derecho a la devolución quien haya soportado la repercusión indebida, en este caso B, SL, que tampoco podrá obtener la devolución al haber deducido ya en sus autoliquidaciones las cuotas indebidamente soportadas.

En la resolución del TEAR de la misma fecha (21 de diciembre de 2021), recaída en la reclamación nº 08/01564/2021 y acumuladas y concerniente a la regularización inspectora de la entidad B, SL por el IVA, se indica que a pesar de la existencia de simulación relativa subjetiva en los servicios recibidos de A, SL determinada en el acuerdo de liquidación, la Inspección *"concluye la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas por la reclamante por estos servicios. Es decir, la Inspección determina la existencia de cuotas de IVA indebidamente soportadas deducibles, sin regularizar ningún importe por dicha operación"*. Reproduce el TEAR en dicha resolución el siguiente texto del acuerdo de liquidación: *"En el presente caso tampoco se cumplen los requisitos para la devolución de los ingresos indebidos en tanto B, SL ya se dedujo estas cuotas soportadas. Por lo tanto, para garantizar la neutralidad del impuesto, aunque las cuotas han sido indebidamente repercutidas, como acabamos de señalar, no se van a minorar en la presente liquidación"*. Y concluye el TEAR señalando en la resolución citada que: *"En este sentido, no existe controversia en cuanto a la deducibilidad de cuotas de impuesto deducidas por servicios declarados recibidos de A, SL, al no tener la calificación de simulación ninguna incidencia en la liquidación practicada, y sin perjuicio de que nos hemos pronunciado confirmando la concurrencia de simulación en reclamaciones interpuestas por A, SL y su socio, en resoluciones nº 08-01541-2021 y acumuladas, y 08-01574-2021"*.

- Por lo que refiere al IVA soportado : Se han eliminado las cuotas soportadas deducidas por A, SL al incumplir los requisitos de deducibilidad establecidos en la normativa del impuesto, en particular el artículo 94 de la LIVA, pues, al no realizar A, SL entrega de bienes o prestación de servicios alguna sujeta a IVA, no puede deducir las cuotas que soporta.

Se concluye que la entidad tiene la consideración de patrimonial de acuerdo con lo previsto en el artículo 5.2 LIS, ya que simplemente es titular de un vehículo y un inmueble que constituye la residencia familiar de sus socios, esto es, sus bienes están destinados a satisfacer las necesidades estrictamente personales y privadas de los mismos, sin que, de ninguna manera estos activos estén afectos al desarrollo de actividad alguna, simplemente porque esta actividad es inexistente. Por tanto:

- Se deniega la deducibilidad de la cuota de IVA soportada por A, SL en la adquisición del inmueble sito en la calle (.....) que constituye la vivienda habitual de los socios de A, SL. La cuota soportada en la adquisición suma 28.100 euros y se declaró a compensar en el cuarto trimestre de 2014, lo que permite que, posteriormente, A, SL pueda emitir facturas, devengando las correspondientes cuotas de IVA a su entidad vinculada, B, SL -cuotas que esta última se deduce en sus correspondientes declaraciones- pero que no son objeto de ingreso en el erario público, en tanto que A, SL las compensa con las cuotas pendientes de deducir correspondientes a la adquisición del inmueble y que no son deducibles al ser el inmueble de utilización privativa.

- Se deniega la deducibilidad del IVA soportado en relación con los suministros de agua, gas, telefonía y electricidad.

- Suprime cuotas soportadas correspondientes a la compra del vehículo: En tanto que A, SL no ha desarrollado actividad económica alguna, debe concluirse que el vehículo habrá sido utilizado para las necesidades privadas del Sr. X, por lo que estas cuotas tampoco serían deducibles al no encontrarse afectas a entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto. Se indica que *"<en relación con el segundo trimestre de 2016, se desarrolló un procedimiento de comprobación limitada por parte de los órganos de Gestión tributaria, finalizado con una liquidación provisional en la que se minoraban las cuotas deducidas por bienes de inversión, al considerar que el vehículo que se había adquirido en ese período (del que se hablará más adelante) se encontraba afecto a la actividad declarada por A, SL en un 50%. En concreto, en la resolución del procedimiento se establecía lo siguiente: "Por tanto y en virtud de lo expuesto, sólo se considerarán deducibles en un 50 por ciento las cuotas soportadas por la compra del vehículo marca (...) modelo (.....) matrícula (.....) en fecha ...de ...de 2016. Por ello, procede minorar las cuotas de IVA soportado por importe de 10262,60 euros y corresponde con el apunte contabilizado en el Libro Registro de facturas Recibidas del proveedor (.....) con nº factura (.....)". En dicha resolución hay un error en cuanto al modelo del vehículo, que realmente se corresponde con un (...)>> "*.

2.- Frente al acuerdo de liquidación se interpuso recurso de reposición que fue desestimado mediante resolución notificada el 3 de febrero de 2021.

3.- Trayendo causa de la liquidación dictada, fue incoado procedimiento sancionador en relación con los periodos regularizados. En fecha 26/10/2020 se dictó resolución de procedimiento sancionador notificado el mismo día 26/10/2020 por el que se acuerda la imposición de sanción por 16.755,73 euros.

Segundo .

Frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición presentado contra la liquidación y frente al acuerdo sancionador se interpusieron la reclamación nº 08/01541/2021 y acumuladas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEAR en adelante). El TEAR estimó en parte las reclamaciones el 21 de diciembre de 2021 con el razonamiento siguiente (el subrayado es añadido):

<<CUARTO.- (.....)

*Cabe desestimar las alegaciones del reclamante y confirmar el acuerdo impugnado en cuanto a la calificación de la actividad de la entidad como simulada y desempeñada personalmente por su socio. Ello supone, como expone el acuerdo, la imposibilidad de deducir cuotas soportadas por la adquisición de bienes que no se encuentran afectos a la actividad, inexistente, de A, SL. La falta de realización de actividad económica determina como decimos que la entidad no pueda ser considerada sujeto pasivo del impuesto, debido a la falta de ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (artículo 5 LIVA). Estando así las cosas, no puede reconocerse el derecho a practicar deducción de cuotas soportadas a quien no cumple los requisitos subjetivos previstos en el artículo 92 LIVA: "Uno. **Los sujetos pasivos podrán deducir** de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o correspondan a las siguientes operaciones". En última instancia además, encuadrados los servicios prestados por el Sr. X en el marco de una relación laboral, siendo estos servicios no grabados por el impuesto- no sujetos a IVA por el artículo 7.5LIVA-, implicaría asimismo la imposibilidad de practicar deducción de cuotas de IVA en virtud del artículo 94 LIVA:*

*"Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 **en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:***

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

*a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios **sujetas** y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido".*

Por tanto, procede confirmar el acuerdo negando el derecho a la deducción de cuotas soportadas por el reclamante desestimando las alegaciones en este punto.

QUINTO.- No obstante, el acuerdo mantiene el importe de las cuotas declaradas devengadas por el reclamante, pese a alcanzar la conclusión de que no realizó la actividad económica alguna y que los únicos servicios prestados lo fueron por el Sr. X en virtud de una relación laboral. Todo ello fundamentado en que dado que los destinatarios sujetos pasivos deducen las cuotas del impuesto, se cumple el principio de neutralidad. En este sentido, debe citarse la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central contenida, en resolución de 21 de mayo de 2015 (RG. 00/06277/2014 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".

En los fundamentos de derecho se expresa lo siguiente:

"Tal como se indicó en el fundamento de derecho cuarto, el TJUE ha establecido que la rectificación de la repercusión improcedente, en aras de la consecución del principio de neutralidad del IVA, debe permitirse cuando ello no implique riesgo alguno para el Tesoro. Es decir, que aunque el IVA improcedentemente repercutido se debe a la Hacienda Pública en tanto en cuanto no se proceda a su rectificación, en virtud del artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE, debe permitirse dicha rectificación siempre que se haya eliminado el riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Tesoro, pues en otro caso se generaría un enriquecimiento injusto para la Hacienda Pública al ingresarse un impuesto que no corresponde a operación alguna. Para que pueda afirmarse que no hay pérdida de ingresos fiscales para la Hacienda Pública debe resultar indudable que el destinatario no va a proceder a ninguna deducción del IVA improcedentemente repercutido.

Pues bien, conforme a esta jurisprudencia, considera este Tribunal Central que en el supuesto de hecho analizado, aún cuando se dieran las circunstancias para la aplicación del artículo 203 de la Directiva por no haberse eliminado definitivamente el riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Tesoro en la medida en que pese a que la Inspección regularizó simultáneamente al repercutido, suprimiendo su derecho a la deducción de las cuotas soportadas, tal supresión no era todavía definitiva por no ser aún firme la liquidación a él girada,

dicho precepto no resultaría aplicable al estar prohibido por la jurisprudencia del TJUE el efecto directo vertical descendente del derecho de la Unión Europea en perjuicio de los particulares. Es decir, no podría la Administración tributaria invocar el artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE, que no ha sido traspuesto a nuestro derecho interno, para no aplicar la normativa española, que se refiere al IVA devengado, no al IVA repercutido. En definitiva, pues, no cabe apoyarse en el artículo 203 de la Directiva para considerar que el IVA no devengado pero repercutido era debido a la Hacienda Pública por quien indebidamente lo repercutió.

Nótese que la invocación del artículo 203 de la Directiva aparece por vez primera en el presente expediente en las alegaciones del Director recurrente, pero que la fundamentación jurídica del acuerdo de liquidación de la Inspección es otra (los artículos 14 y 15 del Reglamento de revisión y el artículo 129 del Reglamento de Gestión e Inspección).

Así, las cosas, sobre la interdicción del denominado "efecto directo vertical descendente" se pronunció ya este Tribunal Central en su resolución de 20 de septiembre de 2012 (RG 00/2147/2012) dictada en unificación de criterio, relativa a la aplicación de las exenciones previstas en el artículo 20.Uno.13º LIVA y en la que la cuestión en controversia se contrae a determinar si la Administración puede aplicar la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º LIVA a una entidad que ha decidido no solicitar su reconocimiento como entidad exenta en los términos del artículo 20.Tres LIVA y 6 RIVA. Se recoge en dicha resolución lo siguiente:

En definitiva, puede concluirse que la normativa interna en este punto no parece coincidir con la normativa y doctrina comunitaria, como ha sido reconocido por el propio legislador, por lo que deberá analizarse las consecuencias que de ello se derivan. Como ya se ha expuesto, el Director recurrente considera que las prestaciones analizadas deben calificarse de exentas por cuanto el hecho de que el obligado tributario no haya solicitado el reconocimiento de entidad de carácter social establecido en el artículo 20.Tres de la Ley del I.V.A. no empece la aplicación de las exenciones del artículo 20.Uno.13º de dicha Ley, ya que la entidad reúne los requisitos legalmente establecidos teniendo en cuenta el carácter obligatorio de dichas exenciones.

En otras palabras, se utiliza el conocido principio comunitario de "efecto directo" para aplicar la directiva, para reinterpretar la normativa interna. Sin embargo, este Tribunal Central ya anticipa el rechazo de tal postura.

Es por todos conocido que la construcción de la doctrina del efecto directo se inicia con la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (con anterioridad al Tratado de Lisboa, de las Comunidades Europeas), de fecha 5 de febrero de 1963, Van Gend & Loos, en la que se señaló que:

"...la Comunidad constituye un nuevo orden jurídico de Derecho internacional, en beneficio del cual los Estados han limitado sus derechos soberanos...; un orden jurídico en el que no sólo los Estados, sino también las personas individuales son sujetos de Derecho. El Derecho comunitario, independientemente de la legislación de los Estados miembros, de la misma manera que le impone a los particulares deberes, también le otorga derechos. Tales derechos se constituyen no sólo cuando el Tratado lo prevé expresamente sino sobre la base de obligaciones claras que el Tratado establece en los individuos, en los Estados y en los órganos de la Comunidad...; Que el Tratado otorgue a la Comisión y a los Estados miembros el derecho de acudir al Tribunal en el caso de que un Estado no cumpla con sus obligaciones, no significa que sea imposible para el particular apelar en el caso concreto a tales obligaciones ante los tribunales internos... Tampoco excluye la posibilidad de que las personas privadas aleguen en el procedimiento ante los tribunales internos el incumplimiento de tales obligaciones... "

De acuerdo con ello el principio del efecto directo es aquél que permite a los particulares invocar directamente una norma comunitaria ante una jurisdicción nacional o europea.

La aplicación directa del derecho comunitario aparece reconocida en el artículo 249 del Tratado de la Comunidad Europea como característica de los Reglamentos. No obstante el mismo es extensible al resto de las normas comunitarias.

Con relación al efecto directo de las Directivas, el TJUE lo abordó por primera vez en Sentencia de 4 de diciembre de 1974, Asunto Van Duyn, C-41/74, y posteriormente en las Sentencias de 5 de abril de 1979, Asunto Ratti, y de 19 de enero de 1982, Asunto Becker, C-8/81 entre otras, en las cuales estableció que si

"las disposiciones de una Directiva resultan, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas, dichas disposiciones, -que definen derechos que los particulares pueden alegar frente al Estado- si no se han adoptado dentro del plazo prescrito medidas de aplicación, pueden ser invocadas (véanse, en particular, las sentencias de 19 de enero de 1982, Becker, 8/81, Rec. p. 53, apartado 25; de 10 de septiembre de 2002, Kügler, C-141/00, Rec. p. I-6833, apartado 51, y de 20 de mayo de 2003, Österreichischer Rundfunk y otros, asuntos acumulados C-465/00, C-138/01 y C-139/01, Rec. p. I4989, apartado 98)".

En el Asunto Ratti, el TJUE estableció que una directiva puede ser eficaz al margen de la norma o acto de transposición de modo que si de su contenido se deducen derechos o deberes subjetivos, tendrá efecto directo sobre los ciudadanos, que no tienen por qué soportar los efectos desfavorables de una norma interna contraria a la Directiva. Así lo afirma el Tribunal cuando en dicha sentencia señala que:

"...una jurisdicción nacional ante la que un justiciable que se ha ajustado a las disposiciones de una Directiva presenta un recurso dirigido a la aplicación de una disposición incompatible con esa directiva no introducida en

el orden jurídico interno..., debe acceder a la demanda, si la obligación es incondicional y suficientemente precisa".

La doctrina del efecto directo, aquí sucintamente descrita, puede adoptar dos manifestaciones distintas. El efecto directo horizontal y vertical. El efecto directo horizontal se produce cuando la invocación del derecho comunitario por los particulares tiene por finalidad la reivindicación de derechos y obligaciones ante o frente otros particulares, es decir, entre ciudadanos que se sitúan en un mismo plano, de ahí su denominación. Por su parte el efecto directo vertical tiene lugar cuando la invocación del derecho comunitario por el particular lo es frente al Estado que no ha transpuesto una directiva en plazo o la ha transpuesto indebidamente. Como se observa es el particular el sujeto activo que pretende la defensa de sus derechos frente a un incumplimiento del Estado. Es por ello que a este principio se le califica de efecto directo vertical ascendente en contraposición al efecto directo vertical descendente o inverso, es decir aquél en que es el Estado el que hace valer el derecho comunitario frente a los particulares.

Y es en este punto donde se sitúa el nudo de la cuestión por cuanto única y exclusivamente es admisible, en el ámbito comunitario, el llamado efecto directo vertical ascendente pero en ningún caso el descendente o inverso. En otras palabras, sólo el particular puede invocar la aplicación directa de las Directivas comunitarias frente a los incumplimientos del Estado, pero no a la inversa.

El derecho comunitario y la doctrina del Tribunal de Justicia proscriben el efecto vertical inverso o descendente, es decir, la posibilidad de que un Estado invoque los preceptos de una Directiva, no transpuesta al ordenamiento interno o bien indebidamente transpuesta. Dicho de otro modo, la eficacia directa de la directiva no puede generar obligaciones para el particular frente al Estado que no la ejecutó en plazo o de forma adecuada. El Estado no puede ampararse en su propio incumplimiento para aplicar la directiva.

En este sentido es de recordar la Sentencia de fecha 26 de febrero de 1986, Asunto Marshall 154/84, en la que el Tribunal expone:

"46 Es necesario recordar que, según constante doctrina del Tribunal de Justicia (en particular, su sentencia de 19 de enero de 1982 Asunto 8/81, Becker Finanzamt Münster-Innenstadt (1982), p. 53), cuando las disposiciones de una directiva se presenten, en cuanto a su objeto, incondicionales y suficientemente precisas, dichas disposiciones puedan ser invocadas por un particular contra el Estado cuando éste no cumpla la trasposición de una Directiva al ordenamiento nacional dentro del plazo establecido o cuando trasponga incorrectamente dicha Directiva. (...)

48 En cuanto al argumento de que una Directiva no puede invocarse en contra de un individuo, debe señalarse que según el artículo 189 del Tratado CEE, el carácter obligatorio de una directiva, que constituye la base para invocarla frente a un Tribunal Nacional, sólo existe en relación con "cada Estado miembro al que se dirige". De ello se deduce que una directiva no puede crear por sí misma obligaciones a un particular y que una disposición de una directiva no puede ser invocada como tal contra dicha persona".

En el mismo sentido la Sentencia de fecha 11 de junio de 1987, Asunto Pretore di Saló, C-14/86, la cual señaló:

"18 El órgano jurisdiccional nacional pretende pues, fundamentalmente, saber si la Directiva 78/659 puede tener, por sí misma y con independencia de la ley interna de un Estado, el efecto de determinar o de agravar la responsabilidad penal de quienes infringen sus disposiciones.

19 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha decidido en su sentencia de 26 de febrero de 1986 (Marshall, 152/84, Rec. 1986, pp. 723 y ss., especialmente p. 737) "que una directiva no puede crear por sí misma obligaciones a cargo de un particular, y que lo dispuesto en una directiva no puede pues ser invocado como tal contra dicha persona". De una directiva no incorporada al ordenamiento jurídico interno de un Estado miembro no pueden derivarse pues obligaciones para los particulares frente a otros particulares ni, con mayor razón, frente al propio Estado.

20 En consecuencia, procede responder a la segunda cuestión que la Directiva 78/659 del Consejo, de 18 de julio de 1978, no puede producir el efecto, por sí misma y con independencia de una ley interna de un Estado miembro adoptada para su aplicación, de determinar o agravar la responsabilidad penal de los que infringen sus disposiciones."

Este criterio relativo a la prohibición del efecto directo vertical descendente se recoge, asimismo, en la resolución de este TEAC de 28 de octubre de 2013 (RG 00/480/2013) dictada en unificación de criterio, en la que se analiza "si los servicios prestados a las Comunidades Autónomas por los Registradores de la Propiedad, en su condición de titulares de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario, servicios sujetos a IVA según la sentencia del TJUE de 12 de noviembre de 2009 (Asunto C-154/08), pueden ser objeto de regularización tributaria en caso de que no se haya procedido a la repercusión del impuesto, por los períodos impositivos anteriores al 1 de enero de 2010, fecha en la que surte efectos la Ley 2/2010 que modifica el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido". Dispone dicha resolución:

OCTAVO: Cuestión diferente de todas las anteriores, es el efecto que la sentencia del TJUE tiene en relación

con los particulares afectados, en este caso los Registradores de la Propiedad.

El Director recurrente fundamenta su pretensión, favorable a la regularización tributaria, en que los servicios de los registradores-liquidadores - a la luz de la interpretación de la Directiva comunitaria que hace el TJUE en su sentencian han estado siempre sujetos al IVA, conclusión que comparte este Tribunal Central. Pero ello supone, en definitiva, invocar el conocido principio del "efecto directo" de las normas comunitarias para aplicar directamente la Directiva no en lugar de una normativa interna resultante de una transposición defectuosa de aquélla, sino en sustitución de la interpretación errónea que de dicha normativa interna y de la Directiva había hecho el Tribunal Supremo del Reino de España. (.....)

En este sentido, en la sentencia de 9 de diciembre de 2003 (Asunto C-129/00 Comisión contra República Italiana), dictada también con ocasión de un recurso por incumplimiento, el TJUE no se limitó a declarar incorrecta la interpretación realizada por los órganos jurisdiccionales nacionales de un Estado miembro, sino que además formuló expresamente las siguientes consideraciones:

"Apartado 29

"El fracaso de un Estado Miembro de su obligación se establecerá con arreglo al artículo 226 CE, cualquiera que sea el organismo de dicho Estado cuya acción u omisión es la causa del incumplimiento de sus obligaciones, incluso en el caso de una institución constitucionalmente independiente (sentencia 77/69 Comisión v Bélgica [1970] ECR 237, apartado 15)"

Apartado 33

"Cuando la legislación nacional ha sido objeto de diferentes interpretaciones jurisprudenciales pertinentes, algunas que conducen a la aplicación de dicha legislación compatible con el Derecho comunitario, otras que conduzcan a la aplicación contraria, procede considerar que, al menos, dicha legislación no es suficientemente clara para garantizar una aplicación compatible con el Derecho comunitario"

Apartado 41

"A la luz de las consideraciones anteriores, procede declarar que, al no modificar (2) El artículo 29 de la Ley n.º 428/1990, que es interpretado y aplicado por las autoridades administrativas y una proporción sustancial de los tribunales, incluida la Corte suprema di cassazione, de tal manera que el ejercicio del derecho a la devolución de los tributos percibidos en contra de las normas comunitarias se hace excesivamente difícil para el contribuyente, la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE".

A la vista de lo hasta ahora expuesto y por aplicación de la doctrina citada, este Tribunal Central considera que una Directiva no puede generar obligaciones para el particular frente al Estado que no la ejecutó en plazo o de forma adecuada, como sucede en el presente caso.

Finalmente, también se ha pronunciado este Tribunal Central en contra de la aplicación del efecto directo vertical descendente en su reciente resolución 00/7547/2012 de fecha 22 de abril de 2015, en la que señalamos que 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.

Ahora bien, al no minorar las cuotas de IVA devengadas por las prestaciones de servicios del Sr. AC a OCT con las cuotas de IVA indebidamente repercutidas por el Sr. AC a B, lo que hace la Administración es girar una liquidación al Sr. AC exigiéndole el IVA realmente devengado y que no había declarado ni ingresado. Junto con ello, en el propio acuerdo de liquidación la Administración reconoce a la entidad B el derecho a la devolución de ingresos indebidos por el IVA que indebidamente le había sido repercutido. Entendemos que el resultado de la regularización practicada por la Administración es, pese a todo, correcto, por las razones siguientes:

1.- Que el IVA repercutido por el Sr. AC a B no sea un IVA devengado, no significa que deba minorar, como sostiene el TEAR, las cuotas de IVA devengadas por la prestación de servicios del Sr. AC a OCT. La postura que mantiene el TEAR no se ajusta a Derecho, a juicio de este Tribunal Central, porque sostener la minoración de las cuotas indebidamente repercutidas en la regularización de la situación tributaria del Sr. AC significa ni más ni menos que la liquidación debe practicarse por la diferencia entre las cuotas devengadas por la prestación de servicios a OCT, aparentemente prestados por B, y las cuotas indebidamente repercutidas a esta última entidad, lo cual supone asumir que estas cuotas indebidamente repercutidas le han sido devueltas al Sr. AC precisamente a través de la liquidación. Siendo esto así, no cabría, en consecuencia, reconocer la devolución de dichas cuotas a B, puesto que no se cumpliría el requisito del artículo 14.2.c.2º del RD 520/2005 de que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas, produciéndose una duplicidad de la devolución de dichas cuotas.

2.- Que el IVA improcedentemente repercutido por el Sr. AC a B no sea un IVA debido a la Hacienda Pública por el Sr. AC (ya hemos visto que no resulta de aplicación el artículo 203 de la Directiva) no significa que, habiendo sido ingresado en su día al Tesoro, deba ahora devolverse al propio Sr. AC mediante una liquidación

como la que sugiere el TEAR. Y ello porque conforme al artículo 14.2.c) del RD 520/2005, el derecho a obtener la devolución del ingreso indebido corresponde a quien soportó la repercusión.

El resultado a que conduce el acuerdo de liquidación es, sin embargo, plenamente coherente con lo dispuesto en los artículos 14 y 15 del RD 520/2005, arriba reproducidos, toda vez que:

- El derecho a obtener la devolución del ingreso indebido se reconoce a favor de la entidad que soportó la repercusión, en este caso B, tal como exige el artículo 14.2.c) del Reglamento de Revisión.

- Se cumplen los requisitos para que la devolución pueda producirse en los términos del citado artículo 14.2.c), esto es, la repercusión se hizo mediante factura, las cuotas indebidamente repercutidas fueron ingresadas -pues se consignaron en la autoliquidación de quien las repercutió- y no le han sido devueltas al repercutido o a un tercero y, finalmente, se ha denegado el derecho del repercutido a la deducción de las cuotas soportadas.

- El derecho a la devolución se ha reconocido en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos, en los términos del artículo 15.1.d) del RD 520/2005".

En el presente caso, el acuerdo no reconoce el derecho a la devolución en favor del destinatario de los servicios, sino que se limita a afirmar que B, SL ha deducido las cuotas del impuesto repercutidas. La entidad B, SL fue objeto de actuaciones inspectoras en estos periodos, admitiéndose la deducibilidad de cuotas indebidamente soportadas. Esta deducción impide, además, el reconocimiento de la mencionada devolución en base a lo dispuesto en el artículo 14.2.c.4º RD 520/2005.

Ignorando sus propias consideraciones, la Inspección exige a la entidad A, SL las cuotas repercutidas, entidad para la que hemos dicho que no se reúnen las condiciones para su consideración como sujeto pasivo puesto que se ha comprobado que no realiza actividad empresarial como la define el artículo 5 LIVA: "Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios". A mayor abundamiento, se concluye que los servicios prestados lo son en el marco de la relación laboral que el Sr. X venía manteniendo con la destinataria de los servicios durante años, y que se encontrarían por tanto no sujetos al IVA ex artículo 7.5 LIVA.

La exigencia de cuotas no devengadas a quien no es sujeto pasivo por operaciones no sujetas al impuesto resulta contraria a la doctrina del TEAC puesto que en este caso resulta que, una vez la Inspección decidió no regularizar la cuota indebidamente deducida a quien soportó el IVA indebidamente repercutido, no cabe que se reconozca devolución de ingresos indebidos ex art. 14.2.c.4º RREV y, por tanto, no cabe exigir el IVA no devengado que no se va a devolver en ningún caso a quien tendría derecho a dicha devolución, esto es, B, SL.

Por ello, este Tribunal no puede sino acordar la anulación parcial del acuerdo impugnado por lo que refiere al mantenimiento y exigencia de las cuotas no devengadas >>.

Tercero .

Frente a la resolución del TEAR 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 lo que sigue:

1.- El TEAR de Cataluña, en la resolución que se impugna, confirma la existencia de simulación por la interposición de la entidad A, SL entre el Sr. X, verdadero prestador de los servicios y B, SL, destinataria de los mismos, entidad esta última con la que el Sr. X mantiene una relación laboral, en el marco de la cual entiende la Inspección prestados los servicios facturados por A, SL.

El TEAR en su fallo, por un lado, considera correctos los ajustes practicados por la Inspección consistentes en la minoración del IVA soportado por A, SL, al carecer de estructura para realizar actividad económica alguna, y por otro, cuestiona el mantenimiento en A, SL de las cuotas de IVA indebidamente repercutidas por ésta por no haberse reconocido a la destinataria de los servicios, B, SL, el derecho a la devolución de las cuotas soportadas aun cuando sí se reconoció por la Inspección la deducibilidad de las mismas en la regularización practicada a esta última, lo que fue validado por el propio TEAR en resolución también de 21-12-2021 recaída en la reclamación 08-1564-2021 y acumuladas.

Es en relación con este último pronunciamiento relativo al IVA repercutido por A, SL a B, SL, con el que este Centro Directivo mantiene un criterio distinto al del TEAR, que provoca la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por considerar la resolución gravemente dañosa y errónea.

2.- El TEAR considera que no procede el mantenimiento del IVA repercutido por A, SL y su exigencia al obligado tributario, por no haberse acordado la devolución al destinatario de los servicios. Pero es que la deducción de la cuota soportada por B, SL, a efectos de garantizar la neutralidad del impuesto es equivalente a su devolución a los efectos de preservar la neutralidad del impuesto.

Y esta deducción practicada por la entidad destinataria de los servicios, fue confirmada por la Inspección en la regularización practicada a B, SL. Así el acuerdo de liquidación dictado por IVA 2014 a 2017 el 16-6-2020

señalaba lo siguiente:

"Por tanto, la Inspección debe proceder, y así lo hace, a calificar las cantidades facturadas por A, SL como gastos de personal de B, SL, en tanto que no se trata de servicios prestados por terceros, sino parte de la retribución de su empleado, el Sr. X. Estos servicios, de acuerdo con el artículo 7.5º LIVA, no se encuentran sujetos al impuesto.

Por lo tanto, las cuotas repercutidas por A, SL son improcedentes, debiendo analizarse nuevamente la posibilidad de reconocer el derecho a la devolución de ingresos indebidos a favor de B, SL, al haber sido esta entidad quien ha soportado la repercusión indebida, tal y como establece el artículo 14 del Reglamento de revisión antes mencionado.

En el presente caso tampoco se cumplen los requisitos para la devolución de los ingresos indebidos en tanto B, SL ya se dedujo estas cuotas soportadas. Por lo tanto, para garantizar la neutralidad del impuesto, aunque las cuotas han sido indebidamente repercutidas, como acabamos de señalar, no se van a minorar en la presente liquidación. "

Y esta deducibilidad reconocida por la Inspección en sede de la destinataria de los servicios no fue corregida por la resolución del TEAR de Cataluña también de 21-12-2021 recaída en la reclamación 08-1564-2021 y acumuladas interpuestas por B, SL.

Es decir, que el TEAR por un lado confirma la deducción de las cuotas soportadas y sin embargo deniega la exigencia de las cuotas repercutidas, lo que claramente provoca un empobrecimiento sin causa en la Administración y un correlativo enriquecimiento injusto en los administrados, rompiendo la neutralidad del impuesto.

Es cierto que el IVA fue indebidamente repercutido, pero lo fue debido exclusivamente a la conducta fraudulenta seguida por el Sr. X, socio al 50 por ciento de A, SL junto con su esposa, y ante esta conducta fraudulenta consideramos que la Inspección ha actuado conforme a derecho en la medida en que ha aplicado el principio de regularización íntegra recogido por la jurisprudencia, respetando lo ya deducido por el destinatario pero exigiendo las cuotas al emisor de las facturas, garantizando así la neutralidad del impuesto y evitando un enriquecimiento injusto en la Administración o en los administrados.

3.- La procedencia de minorar o no las cuotas indebidamente repercutidas dependerá de si la destinataria tenía o no derecho a la deducción de las cuotas soportadas, y en caso de tener derecho, de las actuaciones que pudieran realizarse o se hayan realizado con dicha destinataria.

Se produce una contradicción en lo expuesto por el TEAR pues si bien entiende que no se puede considerar devengado el Impuesto dado que la sociedad es interpuesta, y por tanto no se ha producido el devengo, y en consecuencia debe minorarse el IVA declarado y repercutido indebidamente por A, SL, de otro lado, no considera que B, SL se dedujo las cuotas soportadas y que la Inspección mantuvo dicha deducción. B, SL ya ha recuperado las cuotas indebidas vía deducción en su liquidación.

Si se minorasen las cuotas indebidamente repercutidas la devolución final de las mismas correspondería a B, SL, quien es el sujeto legitimado para obtener la devolución porque las soportó. Dado que B, SL se dedujo las cuotas indebidas, simultáneamente habría de denegarse la devolución de las cuotas indebidamente soportadas, pues en otro caso, B, SL estaría obteniendo una doble devolución, una vía deducción y otra vía devolución.

Si se minoran las cuotas indebidamente repercutidas y esas cantidades dejan de ingresarse en la Hacienda pública devolviéndose las mismas al sujeto que repercutió indebidamente, para restablecer la situación a cómo habría sido de no haber existido la operación simulada, debería denegarse el derecho de deducción de dichas cuotas en B, SL, quien no tendría derecho a la devolución de ingresos indebidos en la medida que al haberse minorado en sede del prestador, tales cuotas ya no se consideran ingresadas en la Hacienda. Esto es, B, SL debería ingresar las cuotas indebidamente deducidas a la Hacienda Pública y obtener del prestador la devolución por la misma cantidad. Debe recordarse que la devolución derivada de la minoración de las cuotas indebidas corresponde, en última instancia, a B, SL. Para evitar esta carga que supone a B, SL de tener que ingresar en la Hacienda Pública y solicitar de A, SL la devolución que esta última obtuvo vía minoración de las cuotas devengadas indebidamente, la Inspección bajo los principios de regularización íntegra, efectividad y neutralidad regulariza manteniendo la deducción de las cuotas soportadas indebidamente por B, SL y no minorando dichas cuotas en sede del prestador.

En todo caso, el pronunciamiento del TEAR determina que se produzca una doble devolución del impuesto, la primera en sede del destinatario vía deducción en la liquidación, y la segunda, vía minoración de las cuotas devengadas indebidamente en sede del prestador, provocándose un perjuicio en la Hacienda Pública que no se produce con la regularización realizada por la Inspección bajo el principio de regularización íntegra.

Entendemos que el resultado de la regularización practicada por la Administración es, pese a todo, correcto, por las razones siguientes:

A) Que el IVA repercutido por A, SL a B, SL no sea un IVA devengado, no significa que deba minorar, como sostiene el TEAR, las cuotas de IVA devengadas por la prestación de servicios de A, SL a B, SL. La postura que mantiene el TEAR no se ajusta a Derecho, a juicio de este Departamento, porque sostener la minoración de las cuotas indebidamente repercutidas en la regularización de la situación tributaria de A, SL significa ni más ni menos que la liquidación debe practicarse por la diferencia entre las cuotas devengadas por la prestación de servicios a B, SL, aparentemente prestados por A, SL, y las cuotas indebidamente deducidas por esta última entidad, lo cual supone asumir que estas cuotas indebidamente repercutidas le sean devueltas a A, SL precisamente a través de la liquidación. Siendo esto así, no cabría, en consecuencia, mantener el derecho a la deducción de las cuotas en sede de B, SL como hizo la Inspección, y debería exigirse el ingreso de tales cuotas en base al principio de regularización íntegra (con el coste que ello supondría para B, SL).

B) Que el IVA improcedentemente repercutido por A, SL a B, SL no sea un IVA debido a la Hacienda Pública por A, SL no significa que, habiendo sido ingresado en su día al Tesoro, deba ahora devolverse a A, SL mediante una liquidación como la que sugiere el TEAR. Y ello por dos motivos que concurren a la vez:

i) que conforme al artículo 14.2.c) del RD 520/2005, el derecho a obtener la devolución del ingreso indebido corresponde a quien soportó la repercusión, y siempre que

ii) el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas conforme el art. 14.2.c) 4ª RD 520/2005.

La Inspección con base en el principio de regularización íntegra y dado que B, SL se había deducido las cuotas y no quebraba la neutralidad del impuesto, mantuvo dicho derecho de deducción sin perjuicio de que tales cuotas fueran indebidas. En ningún caso la Inspección mantiene el derecho de deducción considerando debidas las cuotas soportadas, sino que siendo indebidas tales cuotas y habiéndose ingresado por el prestador y deducido por el destinatario dichas cuotas, los principios de regularización íntegra, neutralidad y efectividad llevan a la Administración a mantener el derecho de deducción del destinatario y a no minorar las cuotas devengadas en el prestador.

Es importante destacar que las cuotas indebidas no se devuelven en última instancia al que repercute indebidamente sino al que soportó, y que, en este caso, la recuperación del impuesto indebidamente facturado fue recuperado por el destinatario, B, SL, vía deducción de las cuotas en su liquidación.

4.- El principio de regularización íntegra :

a) Jurisprudencia del Tribunal Supremo .

En el aspecto sustantivo, existe una línea jurisprudencial constante y reiterada que señala la obligatoriedad de la regularización íntegra o completa (entre otras, Sentencia del TS de 3-04-2008, rec. 3914/2002; de 9-05-2011, rec. 5253/2007; de 19-01-2012, rec. 892/2010; de 5-11-2012, rec. 6618/2010; de 18-09-2013, rec. 4498/2012; de 22-01-2014, rec. 5699/2011; de 10-04-2014, rec. 2887/2012; de 11-04-2014, rec. 2877/2012; de 5-06-2014, rec. 947/2012; de 6-11-2014, rec. 3110/2012; de 5-02-2015, rec. cas. unificación de doctrina 1933/2013, también las más recientes de 10 y 17 de octubre de 2019). Por ello, cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación y se procede a la regularización mediante la oportuna liquidación ha de atenderse a todos los componentes que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación inspectora, procediendo la aplicación del principio de la íntegra regularización de la situación tributaria, alcanzando tanto a los aspectos positivos como a los negativos para el obligado tributario.

Las sentencias del TS de 10 y 17 de octubre de 2019 señalan que en esta cuestión subyace un doble planteamiento: las perspectivas sustantiva y procedimental. Desde la **perspectiva sustantiva** , cuando el ingreso indebido se refiera a tributos repercutidos a otras personas o entidades únicamente procederá la devolución cuando concurren los requisitos contemplados por el artículo 14.2.c) del RGRVA. Ambas Sentencias dicen:

"Al respecto, la discusión se centra sobre el hecho de saber si las cuotas indebidamente repercutidas han sido o no ingresadas (artículo 14.2.c.2º). En la vista, el recurrente en esta casación y el Abogado del Estado coincidieron en que, efectivamente, se desconoce si dichas cuotas fueron o no ingresadas por los terceros repercutidores.

Ahora bien, mientras que la Administración considera que dicha circunstancia se debe dirimir en un procedimiento independiente, la recurrente mantiene que en el procedimiento de inspección deberían haberse determinado todos los requisitos que establece el artículo 14.2.c del Real Decreto 520/2005 para determinar la procedencia de la devolución, entre otros, averiguar si, efectivamente, dichas cuotas habían sido o no ingresadas..."

Entrando en la **perspectiva procedimental** , las Sentencias del TS indican que el artículo 14.3 del RGRVA confiere a la persona o entidad que haya soportado una repercusión improcedente el derecho a instar la rectificación de la autoliquidación de quien repercutió, de acuerdo con lo establecido en el artículo 120.3 de la LGT. Y dicen:

"Ahora bien, estos preceptos se refieren a procedimientos específicos, en virtud de los cuales un obligado tributario insta la devolución de los ingresos indebidos, específicamente, de las cuotas indebidamente

repercutidas.

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".

Y tras recoger la doctrina existente sobre el significado y fundamento de la regularización íntegra, las Sentencias pasan a la aplicación de dicho principio en el caso concreto, señalando que:

"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.

Tampoco la circunstancia de que quienes repercutieron las cuotas de IVA tributen -e ingresen- el mismo a través del régimen simplificado puede empañar la anterior conclusión. Al fin y al cabo, semejante dificultad resultará también predicable en el ulterior procedimiento de devolución que según la Administración debería instarse posteriormente.

A estos efectos, conviene dejar espacio para la reflexión sobre el alcance real del procedimiento de inspección y su objeto, lo que, obviamente, se encontrará condicionado por cierto casuismo.

Ahora bien, a tenor (i) del ejercicio de las funciones administrativas que el artículo 141 LGT reconoce a la inspección tributaria, (ii) del objeto del procedimiento de inspección (artículo 145 LGT) y (iii) del alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección (artículo 148 LGT) resulta difícil negar que el procedimiento de inspección es adecuado para comprobar los requisitos que para la devolución establece el artículo 14.2 c) del Reglamento de 2005. De hecho, la Administración en ningún momento justifica lo contrario.

Además, sin perjuicio del soporte que proporciona la seguridad jurídica, una elemental consideración de los principios de economía procedimental, de eficacia de la actuación administrativa (artículo 103 CE) y de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario (artículo 3.2 LGT) refuerza el entendimiento que sostenemos del principio de íntegra regularización.

Descendamos ahora al caso. El procedimiento de inspección aumenta la base imponible de la recurrente por considerar no deducible el IVA consignado como soportado en una serie de facturas, que fueron analizadas por la Administración con relación a personas físicas y jurídicas determinadas y que le permitieron concluir que no respondían a operaciones reales, en definitiva, a servicios efectivamente prestados, sino que, en realidad, documentaban un supuesto de simulación. Las propias actuaciones inspectoras detallan con minuciosidad dichas circunstancias, incluyendo la descripción de la situación económica, profesional e, incluso, familiar, de los terceros repercutidores, por lo que cabe considerar que semejante contexto resulta adecuado, de entrada, para averiguar si los mismos ingresaron las cuotas que la recurrente soportó indebidamente.

Debe aclararse, en orden a esa investigación complementaria que resulta necesaria, que está referida a la averiguación del concreto hecho de si los repercutidores hicieron o no el ingreso de las cantidades repercutidas, o si lo hicieron en una cantidad inferior a la que resultaba procedente.

Y tiene también que subrayarse que, en el caso de que el resultado de la averiguación sea la constatación de un no ingreso, o de un incorrecto ingreso inferior, la labor investigadora podrá extenderse, asimismo, a comprobar si en ese concreto incumplimiento tributario hubo una colaboración de los repercutidos (en razón de la vinculación que hayan mantenido con los repercutidores); y la íntegra regularización final podrá ponderar las consecuencias jurídicas de la colaboración en ese específico incumplimiento tributario que comportaría el no ingreso de lo repercutido.

Por otro lado, la regularización íntegra -sobre la base de la liquidación practicada-, debería permitir determinar con mayor precisión las consecuencias sancionadoras de la conducta de los contribuyentes, ofreciéndoles, además, una visión que, por incorporar mayor información sobre las consecuencias últimas de su conducta, posibilitaría un mejor ejercicio de sus derechos que, de esta forma no verían pospuestos -o fraccionados- a momentos distintos, pese a tratarse de la regularización de la misma situación tributaria."

Las Sentencias finalizan señalando que no comparten la argumentación de la Abogacía del Estado de que la regularización íntegra procede exceptuarla en las situaciones de fraude o abuso, dado que en esos casos procede la regularización íntegra sin perjuicio del ejercicio de la potestad sancionadora. Asimismo, indica que el caso que se resuelve parte de un supuesto diferente al que se refiere las sentencias del TJUE de 6-12-2012 (C-285/11, Bonik) y de 18-12-2014 (C-131/13, Italmoda), ya que aquí no procede tributar en el IVA.

Los fallos de ambas Sentencias del TS estiman los recursos interpuestos, con anulación de la liquidación impugnada, ordenando 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 entidades recurrentes 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, y deciden:

"Fijar como criterio interpretativo 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."

b) Doctrina del TEAC .

La doctrina del TEAC se ha venido pronunciando en la misma línea que la jurisprudencia del Tribunal Supremo, por ejemplo, en las Resoluciones de 19-02-2015 (RG 3545/2011), de 23-05-2013 (RG 145/2011), de 25-05-2015 (RG 754/2012), de 14-12-2017 (RG 3516/2014), de 29-11-2018 (RG 19088/2015), de 25-06-2019 (RG 1972/2017), de 15-07-2019 (RG 5359/2016).

Así, la citada Resolución del **TEAC de 29-11-2018** (RG 19088/2015), en un caso de IVA soportado y deducido por una empresa con ocasión de una entrega de un inmueble que está sujeta pero exenta de dicho impuesto, señala lo siguiente:

"El denominado «principio de regularización íntegra» es de creación jurisprudencial. En sentencia de 5 de febrero de 2015, el Tribunal Supremo (TS) aplica dicho principio, siguiendo la estela marcada por sentencias anteriores de la misma sala y sección en relación con supuestos de hecho similares (V.g., sentencias de 23 de octubre de 2014, núm. de recurso 2945/2012; de 2 de octubre de 2014, núm. de recurso 2178/2012; de 23 de enero de 2014, núm. de recurso 5668/2011; de 22 de enero de 2014, núm. de recurso 5699/2011; y de 18 de septiembre de 2013, núm. de recurso 4498/2012). Todas las sentencias mencionadas son fundamentadas por el TS a partir de lo dicho por el mismo en su sentencia de 3 de abril de 2008 (núm. de recurso 3914/2002). En la misma, el TS estableció que, siendo cierto que el adquirente no podía deducir las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas, y dado que también soportó la repercusión, cuestionándose la sujeción del IVA sólo varios años después, que le lleva a concluir que «la Inspección, en esta situación, debió limitarse, ante la conclusión de la exención del IVA, por la solución más favorable al contribuyente, reflejando la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA y, al mismo tiempo, la inexistencia de derecho a la devolución por haber deducido el importe de las cuotas en declaraciones posteriores». Como se observa, este criterio jurisprudencial es algo confuso. La sentencia de 23 de enero de 2014 es algo más clara, en ella el TS dice expresamente: «estimamos el recurso en cuanto que la sentencia de instancia, al aprobar la regularización practicada, debió acordar que la recurrente, en la medida en que había soportado las cuotas de IVA repercutidas, tenía derecho a deducirlas o a que le fueran devueltas dada la improcedencia de la deducción»."

La Resolución del **TEAC de 15 de julio de 2019** (RG 5359/2016), en un caso de repercusión indebida del IVA por las entregas de unos terrenos no edificables que estaban sujetos al ITPyAJD, tras reiterar la doctrina de la regularización íntegra, indica que: *"En consecuencia, de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y de la doctrina de este Tribunal se deduce que la Inspección está obligada a comprobar si el contribuyente tiene derecho a la devolución de ingresos indebidos, para lo que tendrá que efectuar las comprobaciones pertinentes. En consecuencia, este principio de regularización íntegra no impone, per se, efectuar una devolución de ingresos indebidos, sino que obliga a que la Administración compruebe si el contribuyente tiene o no derecho a la misma"* .

La **Resolución del TEAC de 25 de junio de 2019** (RG 1972/2017), señala que solo procede la devolución de los importes realmente ingresados de las repercusiones improcedentes. Esta Resolución indica que la Administración tributaria debe comprobar si el contribuyente cumple con los requisitos previstos por el artículo 14.2.c) del RGRVA, y que no procede esta devolución cuando las cuotas indebidamente repercutidas no hayan sido ingresadas. Ello se debe a que el IVA no se devenga si una operación no está sujeta al mismo, aunque el transmitente lo repercuta. La Administración tributaria no puede exigir el ingreso del IVA repercutido, pero no devengado, por lo que si efectuara la devolución tendría un perjuicio del que no podría resarcirse. Además, asumiría un coste ajeno al ámbito tributario, al tratarse de una cuestión que debe resolverse entre los interesados como particulares, acudiendo en su caso a la correspondiente vía jurisdiccional.

Por ello, el importe de las cuotas soportadas indebidamente que se deniegan puede ser distinto al importe de la devolución de ingresos indebidos.

En resumen, la doctrina del TEAC establece la obligación de la regularización íntegra, precisando: a) que *"este principio de regularización íntegra no impone, per se, efectuar una devolución de ingresos indebidos, sino que obliga a que la Administración compruebe si el contribuyente tiene o no derecho a la misma"* , b) que estas

comprobaciones obligan fundamentalmente a comprobar debidamente " *si la entidad transmitente efectuó algún ingreso por este concepto* ", y c) que no procede la devolución si quien repercutió improcedentemente no realizó el ingreso de la misma en la Hacienda Pública, en cuyo caso se trata de una cuestión que debe dirimirse entre los interesados como particulares, acudiendo en su caso a la correspondiente vía jurisdiccional. De hecho, si no existiese un ingreso efectivo por la cuantía correspondiente no se produciría una duplicidad impositiva ni el consiguiente enriquecimiento por parte de la Administración.

5.- A la vista de la doctrina y jurisprudencia expuesta resulta claro que la Administración actuó conforme a derecho reconociendo el derecho a la deducción en sede de la destinataria, ya que no procedía su devolución al no cumplirse los requisitos para ello, entre otros, el ingreso efectivo de las cuotas, toda vez que, como se ha expuesto en los antecedentes, el prestador no ingresó efectivamente las cuotas repercutidas, sino que las compensó en todos los periodos con el IVA soportado en la adquisición de un inmueble no afecto a actividad económica alguna, según se recoge en el acta incoada.

Descartada la devolución de las cuotas por la Inspección, se reconoció su deducibilidad en el procedimiento de comprobación e investigación seguido con la destinataria de los servicios, manteniendo en sede del prestador el IVA repercutido, lo que resulta ajustado a derecho conforme al principio de regularización íntegra recogido en la doctrina y jurisprudencia expuesta más arriba, lo que preserva la neutralidad del impuesto y evita el enriquecimiento injusto por cualquiera de las partes, resultando además lo más acorde con los principios de economía, celeridad y eficacia recogidos en el art. 103 C.E.

De lo expuesto se concluye que la resolución del TEAR impugnada, al minorar las cuotas repercutidas por el prestador, cuando la Inspección ha reconocido su deducción en sede del destinatario, provoca un enriquecimiento injusto en los administrados y un correlativo empobrecimiento sin causa en la Hacienda Pública, así como la ruptura de la neutralidad del impuesto, por lo que se considera que la resolución impugnada es gravemente dañosa y errónea lo que legitima el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

6.- Adicionalmente, se estima que concurre otro motivo que también legitima la interposición del presente recurso extraordinario, la inadecuación de la resolución a la doctrina del TEAC.

En efecto, el propio TEAR, en la resolución que se impugna, cita la resolución del TEAC de 21-5-2015 dictada en unificación de criterio (RG 6277/2014), la cual estableció el siguiente criterio:

"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."

Entendemos que en aplicación de esta doctrina fijada por el TEAC, debió el TEAR confirmar la exigencia de las cuotas de IVA indebidamente repercutido, toda vez que la devolución de las cuotas que legitimaría aquella exigencia, es de todo punto equiparable a su deducción, a efectos de preservar la neutralidad del impuesto, lo que en este caso se ha producido.

De acuerdo con lo expuesto, este Centro Directivo solicita del Tribunal Económico Administrativo Central que estime el presente recurso extraordinario conforme a lo expuesto en los Fundamentos de Derecho anteriores, y se fije doctrina declarando el siguiente **criterio** :

" El artículo 14.2.c) del RGRVA aprobado por R.D. 520/2005 de 13 de mayo, a la luz de la obligatoria regularización íntegra de la situación tributaria de los sujetos intervinientes, así como con la limitación de la prohibición de enriquecimiento injusto, debe ser interpretado de modo tal que, en el caso de cuotas de IVA indebidamente repercutidas donde previamente se haya reconocido en el destinatario la regularización íntegra de su situación y en consecuencia, no se le haya exigido a dicho destinatario cuota de IVA alguna, en sede de quien repercutió indebidamente no procede reconocer a su favor devolución alguna de IVA indebidamente repercutido ni minorar el mismo en la liquidación que se le practique ".

Cuarto .

El obligado tributario que tuvo en su día la condición de interesado ante el TEAR (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) no formuló alegaciones en el plazo concedido al efecto.

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 relativa- por el obligado tributario A, SL a la entidad B, SL.

Resulta necesario precisar que la Inspección dictó el acuerdo de liquidación del IVA concerniente al obligado tributario, la entidad A, SL, el día 14 de julio de 2020.

Previamente, el día 16 de junio de 2020, la Inspección de los tributos había dictado el acuerdo de liquidación del IVA correspondiente a la comprobación realizada por los mismos períodos a la entidad B, SL.

En el acuerdo de liquidación de la entidad B, SL se señala lo siguiente:

" El Sr. X utilizó a su sociedad, A, SL, para la adquisición de su vivienda habitual en el año 2014, deduciendo la cuota de IVA correspondiente a dicha adquisición, por un valor total de 28.100 euros.*

** A partir de dicho momento, A, SL emite facturas a B, SL, repercutiendo las correspondientes cuotas de IVA que serán deducidas por la receptora de las facturas, circunstancia que nunca se produciría de haber permanecido el Sr. X exclusivamente como asalariado de B, SL.*

** Las cuotas deducidas por B, SL como consecuencia de las operaciones anteriores, no eran objeto de ingreso en el erario público, pues A, SL aún contaba con cuotas a compensar procedentes de la adquisición de la vivienda habitual del Sr. X.*

Por tanto, la Inspección debe proceder, y así lo hace, a calificar las cantidades facturadas por A, SL como gastos de personal de B, SL, en tanto que no se trata de servicios prestados por terceros, sino parte de la retribución de su empleado, el Sr. X. Estos servicios, de acuerdo con el artículo 7.5º LIVA, no se encuentran sujetos al impuesto.

Por lo tanto, las cuotas repercutidas por A, SL son improcedentes, debiendo analizarse nuevamente la posibilidad de reconocer el derecho a la devolución de ingresos indebidos en favor de B, SL, al haber sido esta entidad quien ha soportado la repercusión indebida, tal y como establece el artículo 14 del Reglamento de revisión antes mencionado.

En el presente caso tampoco se cumplen los requisitos para la devolución de los ingresos indebidos en tanto B, SL ya se dedujo estas cuotas soportadas. Por lo tanto, para garantizar la neutralidad del impuesto, aunque las cuotas han sido indebidamente repercutidas, como acabamos de señalar, no se van a minorar en la presente liquidación.

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), dispone:

" 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 indebidamente 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 indebidamente 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 establece:

" 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) 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**".*

Tal criterio ha sido sostenido también en otras sentencias del Tribunal Supremo, entre otras, en las sentencias de 02/10/2020 (rec. cas. 3212/2018), de 25/09/2019 (rec.cas.4786/2017) y de 22/04/2021 (rec. cas. 1367/2020).

En vista de lo dispuesto en el artículo 14.2.c) del RGRVA y a partir de la jurisprudencia del Tribunal Supremo referida, este Tribunal Central no puede compartir la regularización practicada por la Inspección de los tributos en sede de la entidad B, SL. Si las cuotas repercutidas por A, SL eran improcedentes, no cabe no minorarlas como sostuvo la Inspección en aras de una pretendida neutralidad del impuesto. La Administración tributaria debió minorarlas en su liquidación y, como resultado de ella, exigir tales cuotas indebidamente deducidas a la entidad B, SL. En este sentido, la sentencia del TJUE de 13 de diciembre de 1989, Genius Holding BV, Asunto C-342/87, afirma que sólo el IVA devengado conforme a Derecho es deducible. Ahora bien, la exigencia de regularización íntegra, preconizada por el Tribunal Supremo en sus sentencias, demandaba además de la Inspección de los Tributos la comprobación de la procedencia o no de la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas a quien las soportó, esto es, a la entidad B, SL. 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.

Así las cosas, la Inspección de los Tributos debió regularizar a la entidad B, SL eliminando las cuotas indebidamente soportadas y deducidas, exigiendo a dicha entidad el importe correspondiente a tal eliminación y manifestando que dicha entidad no tenía derecho a la devolución de dichas cuotas.

De haber actuado de ese modo, la regularización de la entidad A, SL, a la que se refiere el presente recurso extraordinario de alzada, habría conllevado, por un lado, la eliminación de las cuotas indebidamente repercutidas y, por otro, la eliminación de las cuotas soportadas y deducidas que fueron objeto de compensación y que resultaron improcedentes al no realizar la entidad A, SL actividad alguna sujeta a IVA. Tales ajustes no determinaban ni ingreso ni devolución.

La regularización correcta en las entidades A, SL y B, SL habría determinado la necesidad por parte de esta última sociedad de acudir a la vía jurisdiccional para recuperar el importe satisfecho a la entidad A, SL por las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas.

En lugar de actuar de la forma indicada, cuando la Inspección de los tributos regularizó a la entidad B, SL, declaró la improcedencia de las cuotas soportadas y deducidas y efectuó la comprobación de si dicha entidad tenía o no derecho a la devolución de las cuotas indebidamente soportadas, en una actuación acorde con el principio jurisprudencial de regularización íntegra, llegando a la conclusión de que tal devolución no procedía. La improcedencia de la devolución era correcta, mas no por el motivo señalado por la Inspección -haber deducido las cuotas indebidamente soportadas- sino por no haberse ingresado tales cuotas en el Tesoro por la entidad A, SL en su autoliquidación. La Inspección, pese a reconocer la improcedencia de las cuotas soportadas y deducidas, las mantiene en su liquidación, actuación que no puede aceptarse conforme a lo dispuesto por la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el modo de practicar la regularización íntegra en quien soportó las cuotas indebidamente repercutidas.

En cuanto a la regularización de la entidad A, SL, la Inspección suprimió las cuotas soportadas por ella pero mantuvo las cuotas indebidamente repercutidas a B, SL, lo cual determinó la exigencia a A, SL de las cuotas indebidamente repercutidas. La no eliminación de las cuotas indebidamente repercutidas a B, SL no puede tampoco aceptarse. El artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE (Directiva IVA), que es la norma esencial de armonización del IVA en la Unión Europea, establece que "*será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura*". A primera vista parecería que la Inspección podría acogerse a este precepto para exigir a la entidad A, SL el importe de las cuotas indebidamente repercutidas y no ingresadas, aunque no se hubiesen devengado. Sin embargo, tal precepto no resulta aplicable al estar prohibido por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) el efecto directo vertical descendente del derecho de la Unión Europea en perjuicio de los particulares. Como señalamos en nuestra resolución de 21 de mayo de 2015 (RG 6277/2014) "*no podría la Administración tributaria invocar el artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE, que no ha sido traspuesto a nuestro derecho interno, para no aplicar la normativa española, que se refiere al IVA devengado, no al IVA repercutido. En definitiva, pues, no cabe apoyarse en el artículo 203 de la Directiva para considerar que el IVA no devengado pero repercutido era debido a la Hacienda Pública por quien indebidamente lo repercutió*".

Sentado lo anterior, hemos de referirnos a continuación a las resoluciones del TEAR que han revisado las regularizaciones inspectoras de las entidades B, SL y A, SL.

El TEAR revisó la regularización practicada por la Inspección en la entidad B, SL en la resolución dictada en la reclamación económico-administrativa nº 08/1564/2021 y acumuladas, afirmando lo siguiente (la negrita es añadida):

<<QUINTO.- *En segundo lugar, se opone el reclamante a los servicios de asesoramiento técnico declarados recibidos de la entidad A, SL. El acuerdo impugnado determina la existencia de simulación relativa subjetiva en los servicios declarados recibidos como servicios prestados por la mercantil, que en base a los indicios referidos en antecedentes se consideran prestados por su socio el Sr. X y además en virtud de una relación laboral y por tanto no sujeta a IVA (ex artículo 7.5 LIVA). A pesar de la calificación de la operación, la Inspección concluye la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas por la reclamante por estos servicios. Es decir, la Inspección determina la existencia de cuotas de IVA indebidamente soportadas deducibles, sin regularizar ningún importe por dicha operación:*

*"En el presente caso **tampoco se cumplen los requisitos para la devolución de los ingresos indebidos en tanto B, SL ya se dedujo estas cuotas soportadas**. Por lo tanto, para garantizar la neutralidad del impuesto, aunque las cuotas han sido indebidamente repercutidas, como acabamos de señalar, no se van a minorar en la presente liquidación".*

*En este sentido, **no existe controversia en cuanto a la deducibilidad de cuotas de impuesto deducidas por servicios declarados recibidos de A, SL, al no tener la calificación de simulación ninguna incidencia en la liquidación practicada, y sin perjuicio de que nos hemos pronunciado confirmando la concurrencia de simulación en reclamaciones interpuestas por A, SL y su socio, en resoluciones nº 08-01541-2021 y acumuladas, y 08-01574-2021**>>.*

Así pues, el TEAR considera que no existe controversia entre la entidad B, SL y la Inspección, toda vez que deducidas por aquélla las cuotas indebidamente soportadas, la calificación de simulación -cuya concurrencia

confirma- no ha tenido ninguna incidencia en la liquidación practicada, al no haberse minorado dichas cuotas en ella. De este modo el TEAR, pese a confirmar la existencia de simulación y la improcedencia de la deducibilidad de las cuotas, no entró a conocer sobre si era correcta o no la regularización íntegra practicada por la Inspección, cosa que debería haber hecho.

En la revisión realizada por el TEAR, en la resolución aquí impugnada, de la regularización practicada por la Inspección a la entidad A, SL, el órgano económico-administrativo considera, contrariamente al proceder de la Inspección, que no cabe exigir cuotas no devengadas a quien no es sujeto pasivo por operaciones no sujetas al impuesto. Y es que, afirma, "*una vez la Inspección decidió no regularizar la cuota indebidamente deducida a quien soportó el IVA indebidamente repercutido, no cabe que se reconozca devolución de ingresos indebidos ex art. 14.2.c.4º RREV y, por tanto, no cabe exigir el IVA no devengado que no se va a devolver en ningún caso a quien tendría derecho a dicha devolución, esto es, B, SL*". El TEAR considera, en consecuencia, que no procede el mantenimiento y la exigencia de las cuotas no devengadas. Al no haber comprobado el TEAR, en la resolución relativa a la entidad B, SL, si era o no correcta la regularización íntegra realizada por la Inspección, permitió que se consolidara la errónea liquidación practicada por esta última que, ignorando que las cuotas indebidamente repercutidas no habían sido ingresadas por A, SL, hizo posible que B, SL, al no exigírsele cantidad alguna por las cuotas indebidamente deducidas, se viera resarcida por la Hacienda Pública de unas cuotas indebidamente satisfechas a A, SL, que debería haber tenido que reclamar a esta última entidad por la vía jurisdiccional. De este modo, la resolución del TEAR aquí impugnada, concerniente a la entidad A, SL, al rechazar el mantenimiento de unas cuotas que no se habían devengado, ha permitido, no obstante, un enriquecimiento injusto de la entidad A, SL, que cobró de B, SL las cuotas indebidamente repercutidas y no las ingresó en el Tesoro, con el consiguiente perjuicio económico para la Hacienda Pública, que no percibió cantidad alguna de A, SL por las cuotas indebidamente repercutidas y que permitió la deducción de tales cuotas en sede de B, SL. Esta consecuencia indeseable es fruto no de la resolución del TEAR concerniente a la entidad A, SL, que consideró -acertadamente a nuestro juicio- la imposibilidad de exigir a dicha entidad las cuotas indebidamente repercutidas y no ingresadas, sino de un erróneo proceder de la Inspección en la regularización de la entidad B, SL, no corregido por el TEAR en la resolución relativa a esta última entidad.

Frente a la resolución del TEAR impugnada en el presente recurso extraordinario de alzada, concerniente a la sociedad A, SL, el Director recurrente defiende la postura mantenida por la Inspección y solicita se fije como criterio que "*El artículo 14.2.c) del RGRVA aprobado por R.D. 520/2005 de 13 de mayo, a la luz de la obligatoria regularización íntegra de la situación tributaria de los sujetos intervinientes, así como con la limitación de la prohibición de enriquecimiento injusto, debe ser interpretado de modo tal que, en el caso de cuotas de IVA indebidamente repercutidas donde previamente se haya reconocido en el destinatario la regularización íntegra de su situación y en consecuencia, no se le haya exigido a dicho destinatario cuota de IVA alguna, en sede de quien repercutió indebidamente no procede reconocer a su favor devolución alguna de IVA indebidamente repercutido ni minorar el mismo en la liquidación que se le practique*".

A la vista de lo indicado más arriba el presente recurso extraordinario de alzada debe desestimarse. Ya expusimos anteriormente cómo debía haber actuado la Inspección de los tributos en la comprobación de la entidad B, SL, minorando en su liquidación las cuotas indebidamente soportadas y deducidas y, como resultado de tal minoración, exigiendo su importe a dicha entidad. Al mismo tiempo, al constatar que la entidad A, SL, pese a haber consignado las cuotas indebidamente repercutidas en su autoliquidación, no las había ingresado en el Tesoro porque no teniendo derecho a deducción alguna del IVA soportado no bastaba con tal consignación sino que era necesario el ingreso efectivo, la Inspección debió, en aplicación del principio de regularización íntegra, denegar el derecho a la devolución de ingresos indebidos en favor de la entidad B, SL.

Así pues, no cabe aceptar la premisa de la que parte el Director recurrente, en el criterio cuya aprobación solicita, de "*cuotas de IVA indebidamente repercutidas donde previamente se haya reconocido en el destinatario la regularización íntegra de su situación y en consecuencia, no se le haya exigido a dicho destinatario cuota de IVA alguna*". Y es que la regularización íntegra del destinatario pasa necesariamente y en todo caso por la exigencia de la cuota de IVA indebidamente deducida. Tal regularización íntegra exige, además, como ya dijimos, comprobar si procede o no reconocer el derecho a la devolución en favor de dicho destinatario del importe correspondiente a dicha cuota.

No pudiendo aceptarse la premisa indicada, tampoco cabe, en consecuencia, aceptar la conclusión a la que llega el Director.

Hemos de concluir, por tanto, a la vista de lo expuesto, que el artículo 14.2.c) del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, a la luz de los principios jurisprudenciales de regularización íntegra de la situación tributaria de los sujetos intervinientes y de prohibición del enriquecimiento injusto, debe ser interpretado de modo tal que, en el caso de cuotas de IVA no devengadas y, por ende, indebidamente repercutidas, donde previamente se hayan minorado las cuotas indebidamente deducidas por el destinatario y se haya comprobado la procedencia o no de su derecho a la devolución conforme al principio de regularización íntegra, procede, en sede de quien repercutió indebidamente, la minoración del IVA indebidamente repercutido en la liquidación que se le practique y, en su caso, el simultáneo reconocimiento del derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas a favor de quien las soportó.

Resta señalar que el Director recurrente cita en apoyo de su pretensión la resolución de este Tribunal Central de 21 de mayo de 2015 (RG 6277/2014), dictada en unificación de criterio, en la que fijamos la siguiente 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 "*.

En el supuesto contemplado en esta resolución de 21 de mayo de 2015, concerniente también a una simulación negocial, la Inspección de los tributos actuó del modo siguiente:

"5.- La Dependencia Regional de Inspección practicó al Sr. AC el 23 de junio de 2011 liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA, en adelante) de los periodos 2006 y 2007 en la que se modificaban los datos de las declaraciones-liquidaciones presentadas por aquél de la manera y por los motivos que se exponen a continuación:

- Se incrementan las bases imponibles declaradas por el Sr. AC en los importes de 159.082 euros (25.453,12 euros de cuota) en 2006 y en 215.650 euros (34.504,00 euros de cuota) en 2007, correspondientes a los servicios profesionales de asesoría fiscal prestados a la entidad OCT SL (en adelante, OCT) aparentemente por la entidad B SL (en adelante, B), pero realmente por el Sr. AC, y ello como consecuencia de una simulación negocial consistente en la creación de una sociedad interpuesta -B- al objeto de que por ésta se facturaran servicios a la entidad OCT que realmente prestaba el Sr. AC, con la finalidad de eludir parte de la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al someter los ingresos facturados por B a tributación por el Impuesto sobre Sociedades, tributación que resulta más beneficiosa que la del IRPF.

- No se minoró el IVA declarado e ingresado por el Sr. AC por los servicios prestados a B, aunque tal devengo realmente no tuvo lugar según la citada simulación, para evitar que obtenga la devolución el Sr. AC, no legitimado para ello según el artículo 14.4 del Real Decreto 520/2005. Las citadas cuantías repercutidas ascienden a unos importes totales de 7.736 euros en 2006 y 10.280 euros en 2007.

- Se reconoce el derecho a B a obtener la devolución de los ingresos indebidos (cuotas indebidamente pagadas por ella al Sr. AC e ingresadas por éste en la Hacienda Pública al incluirlas en sus autoliquidaciones) condicionada su ejecución a que adquieran firmeza las siguientes liquidaciones por IVA: a) la practicada a B en la que la Inspección elimina la deducción de las cuotas soportadas declaradas por dicha entidad, repercutidas por el Sr. AC indebidamente; b) la liquidación realizada al Sr. AC".

En el caso examinado en dicha resolución la Inspección había iniciado, con la misma fecha, actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de alcance general cerca del Sr. AC y de B. Dictó liquidación primero respecto del Sr. AC y días después respecto de B. En la regularización del Sr. AC, tal como se recoge más arriba, aumentó la base imponible declarada por los servicios prestados a OCT, aparentemente por B pero realmente por el Sr. AC, pero no minoró el IVA declarado e ingresado por el Sr. AC por los servicios prestados a B, aunque tales cuotas no se habían devengado, para evitar que fuera el Sr. AC quien obtuviera la devolución, dado que no estaba legitimado para ello conforme lo dispuesto en el artículo 14 del Real Decreto 520/2005. Junto a ello, reconoció el derecho de B a obtener la devolución de las cuotas de IVA que indebidamente le había repercutido el Sr. AC y que éste había ingresado en el Tesoro.

La Inspección considera, pues, en dicha resolución que la minoración de las cuotas de IVA declaradas e ingresadas por el Sr. AC conlleva de suyo la devolución de las mismas a este último.

Recurrida la liquidación practicada al Sr. AC ante el TEAR de Galicia, éste último consideró, contrariamente a la Inspección, que debía minorarse el IVA declarado y repercutido por el Sr. AC a B, dado que no puede considerarse devengado el impuesto, y que debe reconocerse a esta última entidad la devolución de las cuotas que le fueron indebidamente repercutidas. Concluye el TEAR indicando:

"En definitiva, de acuerdo a lo expuesto procederá lo siguiente:

- Que se minore el IVA declarado y repercutido indebidamente por el Sr AC a la sociedad interpuesta B, por los importes de 7.736 en el año 2006 y 10.280 euros en el año 2007.

- Que se liquide el importe de IVA devengado y no repercutido por el Sr. AC a la sociedad OCT.

- Que se reconozca a B la procedencia de la devolución de las cuotas repercutidas indebidamente por el Sr AC".

Interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio contra la resolución del TEAR de Galicia, alegó que no cabe aceptar la postura de este órgano de minorar las cuotas indebidamente repercutidas y al mismo tiempo, tras eliminar el derecho a deducir tales cuotas, ordenar la devolución de ingresos indebidos al sujeto que las soportó, porque entonces la Hacienda estaría devolviendo dos veces las cuotas indebidas.

Este Tribunal Central concluyó en la resolución de 21 de mayo de 2015 que la regularización practicada por la Administración era correcta por las razones siguientes (el énfasis es añadido):

"1.- Que el IVA repercutido por el Sr. AC a B no sea un IVA devengado, no significa que deba minorar, como sostiene el TEAR, las cuotas de IVA devengadas por la prestación de servicios del Sr. AC a OCT. La postura que mantiene el TEAR no se ajusta a Derecho, a juicio de este Tribunal Central, porque **sostener la minoración de las cuotas indebidamente repercutidas en la regularización de la situación tributaria del Sr. AC significa ni más ni menos que la liquidación debe practicarse por la diferencia entre las cuotas devengadas por la prestación de servicios a OCT, aparentemente prestados por B, y las cuotas indebidamente repercutidas a esta última entidad, lo cual supone asumir que estas cuotas indebidamente repercutidas le han sido devueltas al Sr. AC precisamente a través de la liquidación . Siendo esto así, no cabría, en consecuencia, reconocer la devolución de dichas cuotas a B, puesto que no se cumpliría el requisito del artículo 14.2.c.2º del RD 520/2005 de que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas, produciéndose una duplicidad de la devolución de dichas cuotas .**

2.- Que el IVA improcedentemente repercutido por el Sr. AC a B no sea un IVA debido a la Hacienda Pública por el Sr. AC (ya hemos visto que no resulta de aplicación el artículo 203 de la Directiva) no significa que, habiendo sido ingresado en su día al Tesoro, deba ahora devolverse al propio Sr. AC mediante una liquidación como la que sugiere el TEAR . Y ello porque conforme al artículo 14.2.c) del RD 520/2005, el derecho a obtener la devolución del ingreso indebido corresponde a quien soportó la repercusión .

El resultado a que conduce el acuerdo de liquidación es, sin embargo, plenamente coherente con lo dispuesto en los artículos 14 y 15 del RD 520/2005, arriba reproducidos, toda vez que:

- El derecho a obtener la devolución del ingreso indebido se reconoce a favor de la entidad que soportó la repercusión, en este caso B, tal como exige el artículo 14.2.c) del Reglamento de Revisión.

- Se cumplen los requisitos para que la devolución pueda producirse en los términos del citado artículo 14.2.c), esto es, la repercusión se hizo mediante factura, las cuotas indebidamente repercutidas fueron ingresadas -pues se consignaron en la autoliquidación de quien las repercutió- y no le han sido devueltas al repercutido o a un tercero y, finalmente, se ha denegado el derecho del repercutido a la deducción de las cuotas soportadas.

- El derecho a la devolución se ha reconocido en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos, en los términos del artículo 15.1.d) del RD 520/2005".

Así pues, este Tribunal Central consideró en la mencionada resolución que la minoración de las cuotas indebidamente repercutidas en la regularización del Sr. AC supone de suyo que tales cuotas le han sido devueltas al propio Sr. AC a través de la liquidación que se dicta.

Si la minoración de las cuotas indebidamente repercutidas se interpreta en los términos que indicamos en nuestra resolución de 21 de mayo de 2015, es decir, practicando la liquidación al Sr. AC por la diferencia entre las cuotas devengadas por la prestación de servicios a OCT, aparentemente prestados por B, y las cuotas indebidamente repercutidas a esta última entidad , ello implica, efectivamente, asumir que las cuotas indebidamente repercutidas le han sido devueltas al Sr. AC. Tal conclusión se entiende sin dificultad mediante un sencillo ejemplo. Prescindiendo de las cuantías concretas a que se refiere la resolución de 21 de mayo de 2015 consideraremos, para simplificar, las siguientes:

- Cuotas indebidamente repercutidas (e ingresadas en su día) por el Sr. AC a B: 100 euros.
- Cuotas devengadas por la prestación de servicios a OCT, aparentemente prestados por B: 400 euros.

La regularización al Sr. AC en caso de minoración de las cuotas indebidamente repercutidas supondría practicarle la liquidación siguiente:

- Cuotas declaradas y no devengadas: 100 euros.
- Minoración por cuotas declaradas y no devengadas: -100 euros.
- Aumento por cuotas devengadas y no declaradas: 400 euros.
- Total cuotas devengadas comprobadas: 400 euros.
- Ingresado en autoliquidación: 100 euros.
- A ingresar: 300 euros.

El resultado es equivalente al que tendría lugar si la liquidación a ingresar por 300 euros se desdoblara en dos:

1ª liquidación: Por las cuotas declaradas y no devengadas:

- Cuotas declaradas: 100 euros.
- Minoración de cuotas declaradas por no haberse devengado: - 100 euros.
- Cuotas efectivamente devengadas: 0 euros.

- Ingresado en autoliquidación por Sr. AC: 100 euros.
- Resultado de la regularización: A devolver al Sr. AC: 100 euros.

2ª liquidación: Por las cuotas devengadas y no declaradas:

- Cuotas no declaradas: 400 euros.
- Ingresado en autoliquidación por el Sr. AC: 0 euros.
- Resultado de la regularización: A ingresar por el Sr. AC: 400 euros.

Si en esta situación se procede a reconocer además a la entidad B la devolución de las cantidades que indebidamente soportó, resulta claro que se devolverían dos veces las cantidades indebidamente repercutidas: (i) al Sr. AC mediante la liquidación a él practicada y (ii) a la entidad B mediante el reconocimiento de su derecho a la devolución de tales cantidades contenido en el propio acuerdo de liquidación practicado al Sr. AC.

En consecuencia, si la minoración de las cuotas indebidamente repercutidas en sede del Sr. AC y el reconocimiento a favor de la entidad B del derecho a la devolución de tales cuotas se concibe en los términos indicados, no cabe duda de que se produce una doble devolución que no puede ser admitida.

Ahora bien, hemos de reconocer en este momento que una regularización como la efectuada en el ejemplo indicado, con un resultado a ingresar de 300 euros, no es correcta. Y es que no procede, a efectos de determinar la cantidad a ingresar por el Sr. AC como consecuencia de la regularización, restar del importe de las cuotas devengadas comprobadas (400 euros) lo ingresado en la autoliquidación (100 euros), toda vez que al corresponder esta última cantidad a cuotas indebidamente repercutidas, tiene derecho a su devolución, al amparo de lo dispuesto en el artículo 14.2.c) del Real Decreto 520/2005 y dándose las condiciones establecidas en este precepto, quien soportó su repercusión, esto es, la entidad B y, por ende, no puede ya tomarse dicha cantidad como un ingreso a cuenta a la hora de regularizar al Sr. AC. La regularización correcta del Sr. AC consiste, en consecuencia, en exigirle el ingreso de las cuotas devengadas y no declaradas (400 euros) y, al mismo tiempo, reconocer en el acuerdo de liquidación el derecho de la entidad B a la devolución de las cuotas que indebidamente le fueron repercutidas (100 euros).

Dicho con otras palabras, la primera de las liquidaciones que señalábamos más arriba (1ª liquidación: Por las cuotas declaradas y no devengadas: a devolver al Sr. AC: 100 euros) no se ajusta a Derecho, correspondiendo la devolución resultante de la misma, no al Sr. AC sino a la entidad B.

Así pues, a la luz del principio de regularización íntegra, en base a lo expuesto en la presente resolución, este Tribunal Central considera que la interpretación que dio en su resolución de 21 de mayo de 2015 (RG 6277/2014) ala postura defendida por el TEAR de (i) proceder a la minoración de las cuotas indebidamente repercutidas por el Sr. AC a B, (ii) liquidar el importe de IVA devengado y no repercutido por el Sr. AC a la sociedad OCT y, al mismo tiempo, (iii) reconocer a B la procedencia de la devolución de las cuotas repercutidas indebidamente por el Sr. AC, no puede ser mantenida. El planteamiento del TEAR suponía, acertadamente, exigir al Sr. AC el ingreso de las cuotas devengadas y no declaradas y, simultáneamente, reconocer el derecho de la entidad B a la devolución de las cuotas que indebidamente le fueron repercutidas.

En consecuencia, el criterio fijado en nuestra resolución de 21 de mayo de 2015 (RG 6277/2014) debe entenderse superado.

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,

ACUERDA:

DESESTIMARLO y unificar criterio en el sentido siguiente:

El artículo 14.2.c) del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, a la luz de los principios jurisprudenciales de regularización íntegra de la situación tributaria de los sujetos intervinientes y de prohibición del enriquecimiento injusto, debe ser interpretado de modo tal que, en el caso de cuotas de IVA no devengadas y, por ende, indebidamente repercutidas, donde previamente se hayan minorado las cuotas indebidamente deducidas por el destinatario y se haya comprobado la procedencia o no de su derecho a la devolución conforme al principio de regularización íntegra, procede, en sede de quien repercutió indebidamente, la minoración del IVA indebidamente repercutido en la liquidación que se le practique y, en su caso, el simultáneo reconocimiento del derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas a favor de quien las soportó.

