

LA REGULARIZACIÓN DE LAS CUOTAS DE IVA INDEBIDAMENTE REPERCUTIDAS

Análisis de la RTEAC de 21 de mayo de 2015, R. G. 6277/2014

Francisco Javier Sánchez Gallardo

Economista

Inspector de Hacienda del Estado (excedente)

1. SUPUESTO DE HECHO

La reclamación se dicta en un recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el director del Departamento de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) contra una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Galicia. Esta, por su parte, se dicta en relación con unas actuaciones de la Inspección de los tributos la cual entendió que los servicios prestados por una persona física a una entidad mercantil de la que era socio estaban sujetos al tributo, no estándolo, por el contrario, los prestados a otra, de la que era igualmente socio. En particular, la controversia se refiere al correcto procedimiento para la rectificación o regularización de lo actuado.

Así, la sociedad OCT agrupaba a dos profesionales, el señor AC, con una participación en la entidad del 75 %, y otra persona física con una participación del 25 %, ambos administradores solidarios. El señor AC constituyó junto con su cónyuge la sociedad B, de la que era igualmente administrador.

La regularización practicada por la Inspección de los tributos supuso lo siguiente:

- a) Se entendían sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) los servicios de asesoría fiscal prestados a la entidad OCT aparentemente por la entidad B, pero realmente por el señor AC, considerando la existencia de esta como una mera simulación negocial consistente en la creación de una sociedad interpuesta –B– al objeto de que por esta se facturaran servicios a la entidad OCT que realmente prestaba el señor AC. Todo ello, según la Inspección de los tributos, se instrumentaba con la finalidad de minorar su imposición directa.
- b) No se minoraba el IVA declarado e ingresado por el señor AC por los servicios prestados a B, aunque tal devengo realmente nunca hubiera tenido lugar, al objeto de impedir que obtuviese la devolución el señor AC, carente de legitimación para ello.

- c) Se reconocía a B el derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos por las cuotas que le habían sido repercutidas por el señor AC, condicionada su ejecución a que adquiriesen firmeza las liquidaciones giradas a B, en las que la Inspección eliminaba la deducción de las cuotas soportadas por dicha entidad, y al señor AC, en lo atinente, cabe entender, a las cuotas correspondientes a los servicios prestados a OCT.

El TEAR discrepó del planteamiento realizado por la Inspección, considerando que, dado que el señor AC realizó el ingreso de las cuotas de IVA repercutidas a B, es procedente la devolución del ingreso indebido en favor de la entidad que soportó la repercusión, es decir, de B, en el bien entendido de que se cumplen todos y cada uno de los requisitos exigidos por el artículo 14.2 c) del Reglamento de revisión.

A lo anterior el TEAR añadió que el reconocimiento de la devolución debe realizarse en el procedimiento de inspección, pues así lo permite el artículo 15 del citado Reglamento de revisión, así como que la ejecución de dicha devolución no puede quedar condicionada, como defiende la Inspección, a la firmeza de las liquidaciones practicadas por este concepto al señor AC y a la sociedad B, entendiéndose que no se pueden extender los requisitos del artículo 129 del Reglamento de aplicación de los tributos, referido al procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, al supuesto objeto de revisión, en el que la devolución se ha reconocido como consecuencia de una actuación inspectora.

En definitiva, lo que el TEAR consideró procedente era lo siguiente:

- a) Que se liquidase el importe de IVA devengado y no repercutido por el señor AC a la sociedad OCT.
- b) Que de la anterior cantidad se minorase el IVA declarado y repercutido indebidamente por el señor AC a la sociedad interpuesta B, por tratarse de cuotas indebidamente devengadas.
- c) Que se reconociese a B la procedencia de la devolución de las cuotas repercutidas indebidamente por el señor AC, devolución cuya ejecución no podía quedar condicionada a la firmeza de las liquidaciones practicadas al señor AC y a B.

Contra esta resolución del TEAR de Galicia interpuso recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio el director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, alegando que, en su opinión, son dos las formas posibles de que dispone la Administración para regularizar las cuotas indebidamente soportadas:

- 1.º Que la Inspección minore en el sujeto que repercutió las cuotas de IVA indebidamente repercutidas y, paralelamente, regularice las cuotas indebidas en el sujeto que las soportó, dado que no corresponden a una operación real, sino simulada.

Eliminado el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, desaparece el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, por lo que la entidad que satisfizo el impuesto

tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente soportadas. Esta devolución, entiende el director del Departamento de Inspección de la AEAT, no puede calificarse como de ingresos indebidos, y ello por los motivos siguientes:

- a) La Inspección minorará el IVA indebidamente repercutido en la liquidación girada, por lo que, como consecuencia de la misma, ya no se ha efectuado el ingreso de tales cuotas en la Hacienda Pública; se incumple, pues, el requisito dispuesto en el artículo 14.2 c).2.º del Reglamento de revisión, relativo a que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas.
- b) Si la Inspección devuelve el impuesto a la entidad que lo repercutió indebidamente se incumple el requisito, recogido en el artículo 14.2 c).3.º del Reglamento de revisión, de que las cuotas indebidamente repercutidas no hayan sido devueltas por la Administración a quien las repercutió.

Concluye el director del Departamento de Inspección que, en este caso, la entidad que soportó las cuotas indebidamente debería, para obtener su devolución, reclamar su importe al sujeto que las repercutió, que es a quien ha devuelto dichas cuotas la Administración. La Hacienda Pública en ningún caso puede devolver unas cuotas que no han sido ingresadas (porque han sido ya devueltas) y que no tiene.

- 2.º La recogida en el acuerdo de liquidación, consistente en no minorar en el transmitente o prestador las cuotas indebidamente repercutidas y, de otro lado, eliminar en el adquirente o receptor el derecho a la deducción de las cuotas soportadas indebidamente, reconociendo su derecho a la devolución de ingresos indebidos dado que se cumplen todos los requisitos exigidos al efecto, a saber:

- a) La devolución del IVA indebidamente repercutido no corresponde al sujeto pasivo que lo hubiera declarado e ingresado sino al destinatario de la operación que lo hubiera soportado, siempre que este no se hubiera resarcido de su pago mediante el mecanismo de la deducción.
- b) El derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos puede reconocerse en un procedimiento de aplicación de los tributos.
- c) Al haberse eliminado el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la entidad que las soportó, se ha eliminado el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, por lo que la entidad tiene correlativamente derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente le repercutieron.
- d) La entidad que repercutió consignó el IVA indebidamente repercutido en su declaración, por lo que conforme al artículo 14.2 c).2.º del Reglamento de revisión, se considera que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas.

El director recurrente invoca en su escrito de alegaciones, como fundamento de la anterior postura, además de los artículos 14 y 15 del Reglamento de revisión, el artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE, que es la norma esencial de armonización del IVA en la Unión Europea.

Adicionalmente, se indica en el recurso que la Administración debe optar por una de las dos alternativas señaladas para regularizar las cuotas indebidamente repercutidas, sin que pueda simultáneamente, en contra de lo que declara el TEAR, minorar las cuotas indebidamente repercutidas y al mismo tiempo, tras eliminar el derecho a deducir tales cuotas, ordenar la devolución de ingresos indebidos a quien las soportó, pues en tal supuesto la Hacienda estaría devolviendo dos veces las cuotas indebidas.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

Planteadas la controversia, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) la resumió señalando que la cuestión consistía en determinar si, en el supuesto de regularización de cuotas de IVA indebidamente repercutidas, se puede minorar el impuesto en la liquidación que se practique a la entidad que realizó otras entregas de bienes o prestaciones de servicios 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.

Para ello, el TEAC (fundamento de derecho tercero), parte de la constatación de que nada hay establecido en la Directiva 2006/112/CE, en relación con la rectificación de la repercusión, a pesar de lo cual se encuentra implícita en varios de sus preceptos.

Continúa el TEAC indicando que, a su juicio, el artículo 203 de la directiva parece poner en cuestión esta afirmación, al establecer que «será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura», por cuanto si cualquier cantidad mencionada en factura como IVA, incluso por error, es un «IVA debido a la Hacienda Pública», podría entenderse que no hay lugar a rectificación de la repercusión en ningún caso. El mismo TEAC corrige esta conclusión, aludiendo para ello al artículo 16 del Reglamento 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE, que prevé la rectificación para supuestos de cuotas indebidamente repercutidas en entregas intracomunitarias de bienes que debieran haber resultado exentas como tales.

De igual modo, se hace referencia a varias de las sentencias en las que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) se ha ocupado de interpretar este precepto, la primera de las cuales es la de 13 de diciembre de 1989, recaída en el Asunto C-342/87 (NFJ000686), Genius Holding BV. En ella se afirma que solo el IVA devengado conforme a derecho es deducible, pero si, por una parte, el IVA improcedentemente repercutido es IVA debido a la Hacienda Pública a consecuencia del referido artículo 203 de la directiva y, por otra parte, ese mismo IVA no puede deducirse por el destinatario de la operación, se vulnera el principio de neutralidad y se genera un enriquecimiento injusto para la Hacienda Pública. La sentencia concluye que para garantizar

la aplicación del principio de neutralidad corresponde a los Estados miembros establecer, en sus ordenamientos jurídicos internos, la posibilidad de corregir el impuesto indebidamente facturado en todos los casos en los que quien haya extendido la factura demuestre su buena fe.

Deduca el TEAC el mandato que se contiene en dicha sentencia, conforme al cual es obligado que los Estados prevean procedimientos para la rectificación de indebidamente actuado, así como el adecuado alcance del citado artículo 203 de la directiva, conforme al cual el IVA improcedentemente repercutido es «IVA debido a la Hacienda Pública» pero solo en tanto en cuanto no se haya procedido a su rectificación.

La Sentencia de 19 de diciembre de 2000, Asunto C-454/98 (NFJ010199), Schmeink & Co-freth y Strobel, contiene consideraciones de tenor equivalente, si bien matiza el requisito de la buena fe, al que se había hecho referencia en la anterior, al que añade el de «la ausencia de perjuicio para la Hacienda Pública», de forma que la rectificación de la repercusión improcedente debe permitirse cuando ello no implique riesgo alguno para el Tesoro.

El fundamento de derecho cuarto de la resolución que comentamos parte de las anteriores consideraciones, que matiza señalando que: «aun 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».

Dos son las consideraciones que se hacen en el párrafo que se ha reproducido, la primera de las cuales se refiere a la firmeza de los actos administrativos y la segunda a la incidencia que el ya citado artículo 203 de la directiva puede tener en nuestro país.

En relación con esta última cuestión, respecto a la cual el TEAC apunta que es la primera vez que se refiere en el expediente, ya que con carácter previo al recurso no se había apuntado, la citada incidencia se descarta, invocando para ello la **interdicción del denominado «efecto directo vertical descendente»** del Derecho de la Unión.

Según se señala en la resolución, el propio TEAC ya se había pronunciado en este sentido en resoluciones como las siguientes:

- a) De 20 de septiembre de 2012 [R. G. 2147/2012 (NFJ048545)], dictada en unificación de criterio, relativa a la exención prevista en el artículo 20.Uno.13.º de la Ley

del IVA, en la que se descarta la aplicación de la exención en contra de la voluntad del contribuyente, que no había cumplido el requisito de la solicitud de su reconocimiento a la Administración.

- b) De 28 de octubre de 2013 [R. G. 480/2013 (NFJ052949)], dictada igualmente en unificación de criterio, en la que se analiza si cabe la regularización del IVA correspondiente a 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, sujetos a IVA según la Sentencia del TJUE de 12 de noviembre de 2009, Asunto C-154/08 (NFJ035917), por los periodos impositivos anteriores al 1 de enero de 2010, fecha en la que surte efectos la Ley 2/2010, que modificó al efecto el artículo 4 de la Ley del IVA, que se excluye.
- c) De 22 de abril de 2015 [R. G. 7547/2012 (NFJ058066)], en la que se señala 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, por cuanto la normativa interna española exige declarar e ingresar el IVA devengado, pero no el meramente repercutido en factura.

La misma Resolución de 27 de mayo de 2015 (NFJ058257), que ahora comentamos, se extiende en algunas consideraciones interesantes a estos efectos. Así, se indica que el principio del efecto directo es aquel que permite a los particulares invocar directamente una norma comunitaria ante una jurisdicción nacional o europea, añadiendo que la **aplicación directa del Derecho comunitario** aparece reconocida en el artículo 249 del Tratado de la Comunidad Europea como característica de los reglamentos, aunque el mismo TJUE la he entendido extensible al resto de las normas comunitarias (Sentencias de 4 de diciembre de 1974, Asunto C-41/74, Van Duyn; 5 de abril de 1979, Asunto 148/78, Ratti; o 19 de enero de 1982, Asunto Becker, C-8/81 entre otras).

Continúa el TEAC explicando que la doctrina del efecto directo puede adoptar dos manifestaciones distintas: el efecto directo horizontal y vertical. Centrados en este último, se describe como aquel que tiene lugar cuando la invocación del Derecho comunitario por el particular lo es frente al Estado que no ha traspuesto una directiva en plazo o la ha traspuesto 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, aquel en que es el Estado el que hace valer el Derecho comunitario frente a los particulares.

Constituye jurisprudencia reiterada que el único efecto vertical exigible es el ascendente, pero en ningún caso el descendente o inverso. Así, únicamente el particular puede invocar la aplicación directa de las directivas comunitarias frente a los incumplimientos del Estado, pero no a la inversa. 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 una directiva. En este sentido se pronuncian con contundencia lapidaria Sentencias como las de 26 de febrero de 1986, Asunto

154/84, Marshall, o de 11 de junio de 1987, Asunto C-14/86, Pretore di Saló, que se citan por el propio TEAC.

Con base en estas consideraciones, el TEAC insiste, como ya había hecho en la Resolución de 22 de abril de 2015 (NFJ058066), en la **inaplicabilidad del artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE**, no traspuesto a nuestro Derecho y, por consiguiente, no oponible a los contribuyentes.

De vuelta a la controversia que daba lugar al recurso, el TEAC considera ajustado a Derecho el proceder de la Administración, ya que:

- a) El hecho de que el IVA repercutido por el señor 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 señor AC a OCT. La postura que mantiene el TEAR no se ajusta a Derecho, a juicio del TEAC, por cuanto siendo esto así, no cabría reconocer la devolución de dichas cuotas a B, puesto que no se cumpliría el requisito del artículo 14.2 c).2.º del Reglamento de revisión de que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas, produciéndose una duplicidad de la devolución de dichas cuotas.
- b) Que el IVA improcedentemente repercutido por el señor AC a B no sea un IVA debido a la Hacienda Pública por el señor AC (se insiste en la inaplicación de un no traspuesto art. 203 de la directiva) no significa que, habiendo sido ingresado en su día al Tesoro, deba ahora devolverse al propio señor AC mediante una liquidación como la que sugiere el TEAR. Así es, concluye el TEAC, porque conforme al artículo 14.2 c) del Reglamento de revisión, el derecho a obtener la devolución del ingreso indebido corresponde a quien soportó la repercusión.

El planteamiento del director del Departamento de Inspección de la AEAT se entiende correcto, pues, en tanto que adecuada a requisitos establecidos en los artículos 14 y 15 del Reglamento de revisión, concluyéndose, pues, que «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».

3. COMENTARIO CRÍTICO

Varias son las cuestiones que se suscitan en la resolución a la que se refiere este comentario, la principal de las cuales, sin duda, es la relativa a **la actuación de la Administración** en los supuestos de indebida repercusión del IVA. En este punto, los ámbitos de discusión, como bien ilustra la sentencia, son diversos, pudiendo referirse, fundamentalmente, (i) el correcto procedimiento de regularización, (ii) su alcance bilateral o, dicho con otras palabras, la determinación

de su justa incidencia en todas las partes involucradas, y (iii) las medidas a disposición de la Administración para evitar posibles pérdidas de ingresos fiscales.

En cuanto a la **vía para la regularización**, no es extraño que en los procedimientos de aplicación de los tributos, especialmente en el de inspección, se detecten cuotas de IVA indebidamente repercutidas por el contribuyente. La regularización íntegra de lo actuado por el mismo, en principio, obligaría al reconocimiento de la procedencia de su devolución, como parece indicar igualmente el artículo 15 del Reglamento de revisión, al igual que en cualquier otro supuesto de ingresos indebidos; la cuestión se complica, sin embargo, cuando de IVA se trata, por cuanto es de suponer que se tratará de cuotas repercutidas a los destinatarios de las operaciones.

Este mecanismo, el de la repercusión del IVA, es el que se asegura de que el mismo llega efectivamente a los consumidores finales, a la vez que convierte al empresario o profesional que realiza las entregas de bienes y prestaciones de servicios en una suerte de agente de recaudación que dedica una parte de su quehacer a la colecta del impuesto. En supuestos en los que no hay más vicisitudes, esta colecta funciona adecuadamente y sin más contratiempos. Cuando, por el contrario, lo actuado es incorrecto, su adecuada restitución a la ortodoxia se enfrenta a muy diversos problemas.

De entrada, se establece que para cualquiera de los casos, la legitimación activa para la obtención de la devolución le corresponde a quien soportó el impuesto –así lo establece el art. 14.1 c) del Reglamento de revisión–, regla que se puede considerar acertada en aquellos supuestos en los que el error en la exacción del impuesto incide en los destinatario de las operaciones, no así en otros casos.

La incidencia de este requisito en la actuación seguida por la Administración tributaria sobre el señor AC fue la que dio lugar al pronunciamiento inicial por parte del TEAR, y a su revisión por parte del TEAC, aquel admitiendo que en la liquidación que se practicase se tuviera en cuenta lo repercutido de más, este vinculando la corrección a su incidencia en el repercutido. Esta vinculación entre sujeto activo y pasivo de la repercusión nos lleva, precisamente, al segundo de los aspectos que queríamos tratar.

Con lo que hemos dado en llamar **bilateralidad del ajuste** queremos referirnos a la forma en la que una actuación de repercusión de IVA incorrecta afecta al destinatario de la operación y la manera en la que reacciona la Administración.

Bien podría considerarse que la cuestión está ya prevista por el artículo 129.2 del Reglamento de aplicación de los tributos, que señala que la no deducibilidad a la que se condiciona la procedencia de la devolución de ingresos indebidos será tal cuando en un procedimiento de comprobación o de inspección así se señale y el acto que ponga término a dicho procedimiento devenga firme.

La lógica de la norma es clara; con ella se pretende que no simultaneen los dos procedimientos, el que pueda haber dado lugar a la denegación del derecho a la deducción, que pudiera acabar con una sentencia o resolución en la que definitivamente se admite la procedencia del derecho, con la devolución de ingresos indebidos, a través del procedimiento que proceda, en la que se obtiene la restitución del tributo por parte de quien lo soportó.

Lo que ilustra la resolución que comentamos son dos cosas; de una parte, la cuestionable extensión de esta disposición a procedimientos de reconocimiento de devolución de ingresos indebidos distintos al de impugnación de autoliquidaciones –como podrían ser los de comprobación o inspección en sede de quien repercutió el tributo–, de otra, el rigor de la norma, que, en literalidad, no admite más opción que la inacción de las vías de recurso para poder accionar la recuperación. Lamentablemente, la resolución se limita a indicar la improcedencia de la doble devolución a la que conducía la actuación de la Administración, pero no se pronuncia acerca de lo que habría de entenderse como procedente con carácter general.

Una vinculación entre las dos partes intervinientes en la operación, de suerte que, reconocida la improcedencia de la repercusión, en su caso, se diera por terminado igualmente cualquier procedimiento de revisión relativo a la procedencia de la deducción del IVA así soportado probablemente se pudiera considerar preferible (una suerte de vinculación similar a la que se propone se contiene ya en el art. 127 de la Ley General Tributaria respecto al procedimiento de devolución cuando se inician otros tendentes a la comprobación de lo solicitado).

Adicionalmente, se plantean **otros temas**, como son (i) la incidencia del principio de regularización completa en los supuestos de aplicación de cláusulas antiabuso, (ii) el efecto directo del Derecho comunitario y, en particular, de las directivas o (iii) la no transposición al Derecho interno del artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE.

La primera de estas cuestiones es la incidencia que puede tener el principio de regularización completa en supuestos de reconstrucción de lo actuado por el contribuyente cuando se aplican las **figuras antiabuso** que contempla nuestro ordenamiento. Nótese que esta era la situación de la que traía causa la actuación de la Administración, ya que la existencia de la sociedad B se había considerado como simulada, lo que dio lugar a la regularización que motivó la controversia.

La jurisprudencia comunitaria a este respecto es reiterada; cabe la aplicación de estas cláusulas en lo atinente a la regularización del IVA en los mismos términos que respecto a cualquier otro tributo [por todas, STJUE de 21 de febrero de 2006, Halifax, Asunto C-255/02 (NFJ021677)] y, de ser este el caso, la situación del contribuyente debe restituirse a la que se habría producido en caso de que se hubiese obrado desde el principio con arreglo a Derecho.

En la situación controvertida, bien puede concluirse que lo actuado por la Administración conducía a esta situación, pero en otras pudiera no ser así. En particular, el rigor con el que la norma contempla la rectificación de lo actuado, y del que ya hemos hablado, bien podría conducir a esta situación, lo cual habría de descartarse en los mismos términos que la validez de lo anómalamente instrumentado.

El **efecto Directo** del Derecho comunitario se configura como el corolario de la obligación de respeto al mismo que incumbe a los poderes públicos –y no solo al legislativo–, pero no como una supremacía absoluta del mismo sobre el Derecho nacional, siendo que este protege a los justiciables en todo aquello en lo que les pueda beneficiar. Tentaciones como las ilustradas

en la resolución en las que se ha pretendido acudir al mismo en defecto de los actos legislativos adecuados para la aplicación directa de la norma comunitaria han de considerarse improcedentes. La misma claridad puede señalarse acerca del efecto directo de las directivas, por más que las mismas únicamente comprometan en cuanto a su resultado.

Finalmente, es indiscutible la **no transposición al Derecho interno de artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE**, conforme al cual «será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura» como indica la evidencia y señala igualmente el TEAC, pero tampoco se trata de un precepto completamente ajeno a nuestro ordenamiento.

Así, si atendemos a las sanciones que se tipifican, respectivamente, en los artículos 170.dos.3.º de la Ley del IVA, relativo a la repercusión improcedente en factura, por personas que no sean sujetos pasivos del impuesto, de cuotas impositivas sin que se haya procedido al ingreso de las mismas, y 201.3 de la Ley General Tributaria, relativo a la expedición de facturas falsas o con datos falseados, especialmente si nos referimos a sus importes, bien puede concluirse que se trata de disposiciones inspiradas en la norma comunitaria o con una ratio común, la disuasión de la expedición de facturas que no documenten operaciones reales, en el primer caso por quien no tiene la condición de sujeto pasivo, en el segundo por cualquiera. Con todo, se trata de una analogía con la que hay que tomar ciertas cautelas, ya que el posible carácter sancionador del artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE ha sido descartado por el TJUE en Sentencia de 31 de enero de 2013, Asunto C-642/11 (NFJ049737), *Stroy trans EOOD*.

No está de más recordar que incluso en los Estados en los que cumplen con el mandato comunitario de manera más ortodoxa, el débito del IVA indebidamente repercutido a la Hacienda Pública en ningún caso lo hace deducible, como señalan las sentencias que se refieren por el TEAC e insiste con mayor contundencia, si cabe, en Sentencias como la de 31 de enero de 2013, Asunto C-642/11 (NFJ049737), *Stroy trans EOOD*, antes citada, o de 6 de febrero de 2014, Asunto C-424/12 (NFJ053403), *SC Fatorie SRL*.

La vía para la recuperación de lo indebidamente repercutido es la rectificación de lo actuado ante la Administración y entre los intervinientes, ámbito en el cual hay que ser igualmente cauteloso, como ilustran las sentencias ya citadas o, adicionalmente, la de 13 de marzo de 2014, Asunto C-107/13 (NFJ053670), *FIRIN OO*.

tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente soportadas. Esta devolución, entiende el director del Departamento de Inspección de la AEAT, no puede calificarse como de ingresos indebidos, y ello por los motivos siguientes:

- a) La Inspección minorará el IVA indebidamente repercutido en la liquidación girada, por lo que, como consecuencia de la misma, ya no se ha efectuado el ingreso de tales cuotas en la Hacienda Pública; se incumple, pues, el requisito dispuesto en el artículo 14.2 c).2.º del Reglamento de revisión, relativo a que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas.
- b) Si la Inspección devuelve el impuesto a la entidad que lo repercutió indebidamente se incumple el requisito, recogido en el artículo 14.2 c).3.º del Reglamento de revisión, de que las cuotas indebidamente repercutidas no hayan sido devueltas por la Administración a quien las repercutió.

Concluye el director del Departamento de Inspección que, en este caso, la entidad que soportó las cuotas indebidamente debería, para obtener su devolución, reclamar su importe al sujeto que las repercutió, que es a quien ha devuelto dichas cuotas la Administración. La Hacienda Pública en ningún caso puede devolver unas cuotas que no han sido ingresadas (porque han sido ya devueltas) y que no tiene.

- 2.º La recogida en el acuerdo de liquidación, consistente en no minorar en el transmitente o prestador las cuotas indebidamente repercutidas y, de otro lado, eliminar en el adquirente o perceptor el derecho a la deducción de las cuotas soportadas indebidamente, reconociendo su derecho a la devolución de ingresos indebidos dado que se cumplen todos los requisitos exigidos al efecto, a saber:

- a) La devolución del IVA indebidamente repercutido no corresponde al sujeto pasivo que lo hubiera declarado e ingresado sino al destinatario de la operación que lo hubiera soportado, siempre que este no se hubiera resarcido de su pago mediante el mecanismo de la deducción.
- b) El derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos puede reconocerse en un procedimiento de aplicación de los tributos.
- c) Al haberse eliminado el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la entidad que las soportó, se ha eliminado el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, por lo que la entidad tiene correlativamente derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente le repercutieron.
- d) La entidad que repercutió consignó el IVA indebidamente repercutido en su declaración, por lo que conforme al artículo 14.2 c).2.º del Reglamento de revisión, se considera que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas.

El director recurrente invoca en su escrito de alegaciones, como fundamento de la anterior postura, además de los artículos 14 y 15 del Reglamento de revisión, el artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE, que es la norma esencial de armonización del IVA en la Unión Europea.

Adicionalmente, se indica en el recurso que la Administración debe optar por una de las dos alternativas señaladas para regularizar las cuotas indebidamente repercutidas, sin que pueda simultáneamente, en contra de lo que declara el TEAR, minorar las cuotas indebidamente repercutidas y al mismo tiempo, tras eliminar el derecho a deducir tales cuotas, ordenar la devolución de ingresos indebidos a quien las soportó, pues en tal supuesto la Hacienda estaría devolviendo dos veces las cuotas indebidas.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

Planteada la controversia, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) la resumió señalando que la cuestión consistía en determinar si, en el supuesto de regularización de cuotas de IVA indebidamente repercutidas, se puede minorar el impuesto en la liquidación que se practique a la entidad que realizó otras entregas de bienes o prestaciones de servicios 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.

Para ello, el TEAC (fundamento de derecho tercero), parte de la constatación de que nada hay establecido en la Directiva 2006/112/CE, en relación con la rectificación de la repercusión, a pesar de lo cual se encuentra implícita en varios de sus preceptos.

Continúa el TEAC indicando que, a su juicio, el artículo 203 de la directiva parece poner en cuestión esta afirmación, al establecer que «será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura», por cuanto si cualquier cantidad mencionada en factura como IVA, incluso por error, es un «IVA debido a la Hacienda Pública», podría entenderse que no hay lugar a rectificación de la repercusión en ningún caso. El mismo TEAC corrige esta conclusión, aludiendo para ello al artículo 16 del Reglamento 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE, que prevé la rectificación para supuestos de cuotas indebidamente repercutidas en entregas intracomunitarias de bienes que debieran haber resultado exentas como tales.

De igual modo, se hace referencia a varias de las sentencias en las que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) se ha ocupado de interpretar este precepto, la primera de las cuales es la de 13 de diciembre de 1989, recaída en el Asunto C-342/87 (NFJ000686), Genius Holding BV. En ella se afirma que solo el IVA devengado conforme a derecho es deducible, pero si, por una parte, el IVA improcedentemente repercutido es IVA debido a la Hacienda Pública a consecuencia del referido artículo 203 de la directiva y, por otra parte, ese mismo IVA no puede deducirse por el destinatario de la operación, se vulnera el principio de neutralidad y se genera un enriquecimiento injusto para la Hacienda Pública. La sentencia concluye que para garantizar

la aplicación del principio de neutralidad corresponde a los Estados miembros establecer, en sus ordenamientos jurídicos internos, la posibilidad de corregir el impuesto indebidamente facturado en todos los casos en los que quien haya extendido la factura demuestre su buena fe.

Deduca el TEAC el mandato que se contiene en dicha sentencia, conforme al cual es obligado que los Estados prevean procedimientos para la rectificación de indebidamente actuado, así como el adecuado alcance del citado artículo 203 de la directiva, conforme al cual el IVA improcedentemente repercutido es «IVA debido a la Hacienda Pública» pero solo en tanto en cuanto no se haya procedido a su rectificación.

La Sentencia de 19 de diciembre de 2000, Asunto C-454/98 (NFJ010199), Schmeink & Co-freth y Strobel, contiene consideraciones de tenor equivalente, si bien matiza el requisito de la buena fe, al que se había hecho referencia en la anterior, al que añade el de «la ausencia de perjuicio para la Hacienda Pública», de forma que la rectificación de la repercusión improcedente debe permitirse cuando ello no implique riesgo alguno para el Tesoro.

El fundamento de derecho cuarto de la resolución que comentamos parte de las anteriores consideraciones, que matiza señalando que: «aun 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».

Dos son las consideraciones que se hacen en el párrafo que se ha reproducido, la primera de las cuales se refiere a la firmeza de los actos administrativos y la segunda a la incidencia que el ya citado artículo 203 de la directiva puede tener en nuestro país.

En relación con esta última cuestión, respecto a la cual el TEAC apunta que es la primera vez que se refiere en el expediente, ya que con carácter previo al recurso no se había apuntado, la citada incidencia se descarta, invocando para ello la **interdicción del denominado «efecto directo vertical descendente»** del Derecho de la Unión.

Según se señala en la resolución, el propio TEAC ya se había pronunciado en este sentido en resoluciones como las siguientes:

- a) De 20 de septiembre de 2012 [R. G. 2147/2012 (NFJ048545)], dictada en unificación de criterio, relativa a la exención prevista en el artículo 20.Uno.13.º de la Ley

del IVA, en la que se descarta la aplicación de la exención en contra de la voluntad del contribuyente, que no había cumplido el requisito de la solicitud de su reconocimiento a la Administración.

- b) De 28 de octubre de 2013 [R. G. 480/2013 (NFJ052949)], dictada igualmente en unificación de criterio, en la que se analiza si cabe la regularización del IVA correspondiente a 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, sujetos a IVA según la Sentencia del TJUE de 12 de noviembre de 2009, Asunto C-154/08 (NFJ035917), por los periodos impositivos anteriores al 1 de enero de 2010, fecha en la que surte efectos la Ley 2/2010, que modificó al efecto el artículo 4 de la Ley del IVA, que se excluye.
- c) De 22 de abril de 2015 [R. G. 7547/2012 (NFJ058066)], en la que se señala 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, por cuanto la normativa interna española exige declarar e ingresar el IVA devengado, pero no el meramente repercutido en factura.

La misma Resolución de 27 de mayo de 2015 (NFJ058257), que ahora comentamos, se extiende en algunas consideraciones interesantes a estos efectos. Así, se indica que el principio del efecto directo es aquel que permite a los particulares invocar directamente una norma comunitaria ante una jurisdicción nacional o europea, añadiendo que la **aplicación directa del Derecho comunitario** aparece reconocida en el artículo 249 del Tratado de la Comunidad Europea como característica de los reglamentos, aunque el mismo TJUE la he entendido extensible al resto de las normas comunitarias (Sentencias de 4 de diciembre de 1974, Asunto C-41/74, Van Duyn; 5 de abril de 1979, Asunto 148/78, Ratti; o 19 de enero de 1982, Asunto Becker, C-8/81 entre otras).

Continúa el TEAC explicando que la doctrina del efecto directo puede adoptar dos manifestaciones distintas: el efecto directo horizontal y vertical. Centrados en este último, se describe como aquel que tiene lugar cuando la invocación del Derecho comunitario por el particular lo es frente al Estado que no ha traspuesto una directiva en plazo o la ha traspuesto 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, aquel en que es el Estado el que hace valer el Derecho comunitario frente a los particulares.

Constituye jurisprudencia reiterada que el único efecto vertical exigible es el ascendente, pero en ningún caso el descendente o inverso. Así, únicamente el particular puede invocar la aplicación directa de las directivas comunitarias frente a los incumplimientos del Estado, pero no a la inversa. 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 una directiva. En este sentido se pronuncian con contundencia lapidaria Sentencias como las de 26 de febrero de 1986, Asunto

154/84, Marshall, o de 11 de junio de 1987, Asunto C-14/86, Pretore di Saló, que se citan por el propio TEAC.

Con base en estas consideraciones, el TEAC insiste, como ya había hecho en la Resolución de 22 de abril de 2015 (NFJ058066), en la **inaplicabilidad del artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE**, no traspuesto a nuestro Derecho y, por consiguiente, no oponible a los contribuyentes.

De vuelta a la controversia que daba lugar al recurso, el TEAC considera ajustado a Derecho el proceder de la Administración, ya que:

- a) El hecho de que el IVA repercutido por el señor 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 señor AC a OCT. La postura que mantiene el TEAR no se ajusta a Derecho, a juicio del TEAC, por cuanto siendo esto así, no cabría reconocer la devolución de dichas cuotas a B, puesto que no se cumpliría el requisito del artículo 14.2 c).2.º del Reglamento de revisión de que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas, produciéndose una duplicidad de la devolución de dichas cuotas.
- b) Que el IVA improcedentemente repercutido por el señor AC a B no sea un IVA debido a la Hacienda Pública por el señor AC (se insiste en la inaplicación de un no traspuesto art. 203 de la directiva) no significa que, habiendo sido ingresado en su día al Tesoro, deba ahora devolverse al propio señor AC mediante una liquidación como la que sugiere el TEAR. Así es, concluye el TEAC, porque conforme al artículo 14.2 c) del Reglamento de revisión, el derecho a obtener la devolución del ingreso indebido corresponde a quien soportó la repercusión.

El planteamiento del director del Departamento de Inspección de la AEAT se entiende correcto, pues, en tanto que adecuada a requisitos establecidos en los artículos 14 y 15 del Reglamento de revisión, concluyéndose, pues, que «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».

3. COMENTARIO CRÍTICO

Varias son las cuestiones que se suscitan en la resolución a la que se refiere este comentario, la principal de las cuales, sin duda, es la relativa a **la actuación de la Administración** en los supuestos de indebida repercusión del IVA. En este punto, los ámbitos de discusión, como bien ilustra la sentencia, son diversos, pudiendo referirse, fundamentalmente, (i) el correcto procedimiento de regularización, (ii) su alcance bilateral o, dicho con otras palabras, la determinación

de su justa incidencia en todas las partes involucradas, y (iii) las medidas a disposición de la Administración para evitar posibles pérdidas de ingresos fiscales.

En cuanto a la **vía para la regularización**, no es extraño que en los procedimientos de aplicación de los tributos, especialmente en el de inspección, se detecten cuotas de IVA indebidamente repercutidas por el contribuyente. La regularización íntegra de lo actuado por el mismo, en principio, obligaría al reconocimiento de la procedencia de su devolución, como parece indicar igualmente el artículo 15 del Reglamento de revisión, al igual que en cualquier otro supuesto de ingresos indebidos; la cuestión se complica, sin embargo, cuando de IVA se trata, por cuanto es de suponer que se tratará de cuotas repercutidas a los destinatarios de las operaciones.

Este mecanismo, el de la repercusión del IVA, es el que se asegura de que el mismo llega efectivamente a los consumidores finales, a la vez que convierte al empresario o profesional que realiza las entregas de bienes y prestaciones de servicios en una suerte de agente de recaudación que dedica una parte de su quehacer a la colecta del impuesto. En supuestos en los que no hay más vicisitudes, esta colecta funciona adecuadamente y sin más contratiempos. Cuando, por el contrario, lo actuado es incorrecto, su adecuada restitución a la ortodoxia se enfrenta a muy diversos problemas.

De entrada, se establece que para cualquiera de los casos, la legitimación activa para la obtención de la devolución le corresponde a quien soportó el impuesto –así lo establece el art. 14.1 c) del Reglamento de revisión–, regla que se puede considerar acertada en aquellos supuestos en los que el error en la exacción del impuesto incide en los destinatario de las operaciones, no así en otros casos.

La incidencia de este requisito en la actuación seguida por la Administración tributaria sobre el señor AC fue la que dio lugar al pronunciamiento inicial por parte del TEAR, y a su revisión por parte del TEAC, aquel admitiendo que en la liquidación que se practicase se tuviera en cuenta lo repercutido de más, este vinculando la corrección a su incidencia en el repercutido. Esta vinculación entre sujeto activo y pasivo de la repercusión nos lleva, precisamente, al segundo de los aspectos que queríamos tratar.

Con lo que hemos dado en llamar **bilateralidad del ajuste** queremos referirnos a la forma en la que una actuación de repercusión de IVA incorrecta afecta al destinatario de la operación y la manera en la que reacciona la Administración.

Bien podría considerarse que la cuestión está ya prevista por el artículo 129.2 del Reglamento de aplicación de los tributos, que señala que la no deducibilidad a la que se condiciona la procedencia de la devolución de ingresos indebidos será tal cuando en un procedimiento de comprobación o de inspección así se señale y el acto que ponga término a dicho procedimiento devenga firme.

La lógica de la norma es clara; con ella se pretende que no simultaneen los dos procedimientos, el que pueda haber dado lugar a la denegación del derecho a la deducción, que pudiera acabar con una sentencia o resolución en la que definitivamente se admite la procedencia del derecho, con la devolución de ingresos indebidos, a través del procedimiento que proceda, en la que se obtiene la restitución del tributo por parte de quien lo soportó.

Lo que ilustra la resolución que comentamos son dos cosas; de una parte, la cuestionable extensión de esta disposición a procedimientos de reconocimiento de devolución de ingresos indebidos distintos al de impugnación de autoliquidaciones –como podrían ser los de comprobación o inspección en sede de quien repercutió el tributo–, de otra, el rigor de la norma, que, en literalidad, no admite más opción que la inacción de las vías de recurso para poder accionar la recuperación. Lamentablemente, la resolución se limita a indicar la improcedencia de la doble devolución a la que conducía la actuación de la Administración, pero no se pronuncia acerca de lo que habría de entenderse como procedente con carácter general.

Una vinculación entre las dos partes intervinientes en la operación, de suerte que, reconocida la improcedencia de la repercusión, en su caso, se diera por terminado igualmente cualquier procedimiento de revisión relativo a la procedencia de la deducción del IVA así soportado probablemente se pudiera considerar preferible (una suerte de vinculación similar a la que se propone se contiene ya en el art. 127 de la Ley General Tributaria respecto al procedimiento de devolución cuando se inician otros tendentes a la comprobación de lo solicitado).

Adicionalmente, se plantean **otros temas**, como son (i) la incidencia del principio de regularización completa en los supuestos de aplicación de cláusulas antiabuso, (ii) el efecto directo del Derecho comunitario y, en particular, de las directivas o (iii) la no transposición al Derecho interno del artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE.

La primera de estas cuestiones es la incidencia que puede tener el principio de regularización completa en supuestos de reconstrucción de lo actuado por el contribuyente cuando se aplican las **figuras antiabuso** que contempla nuestro ordenamiento. Nótese que esta era la situación de la que traía causa la actuación de la Administración, ya que la existencia de la sociedad B se había considerado como simulada, lo que dio lugar a la regularización que motivó la controversia.

La jurisprudencia comunitaria a este respecto es reiterada; cabe la aplicación de estas cláusulas en lo atinente a la regularización del IVA en los mismos términos que respecto a cualquier otro tributo [por todas, STJUE de 21 de febrero de 2006, Halifax, Asunto C-255/02 (NFJ021677)] y, de ser este el caso, la situación del contribuyente debe restituirse a la que se habría producido en caso de que se hubiese obrado desde el principio con arreglo a Derecho.

En la situación controvertida, bien puede concluirse que lo actuado por la Administración conducía a esta situación, pero en otras pudiera no ser así. En particular, el rigor con el que la norma contempla la rectificación de lo actuado, y del que ya hemos hablado, bien podría conducir a esta situación, lo cual habría de descartarse en los mismos términos que la validez de lo anómalamente instrumentado.

El **efecto Directo** del Derecho comunitario se configura como el corolario de la obligación de respeto al mismo que incumbe a los poderes públicos –y no solo al legislativo–, pero no como una supremacía absoluta del mismo sobre el Derecho nacional, siendo que este protege a los justiciables en todo aquello en lo que les pueda beneficiar. Tentaciones como las ilustradas

en la resolución en las que se ha pretendido acudir al mismo en defecto de los actos legislativos adecuados para la aplicación directa de la norma comunitaria han de considerarse improcedentes. La misma claridad puede señalarse acerca del efecto directo de las directivas, por más que las mismas únicamente comprometan en cuanto a su resultado.

Finalmente, es indiscutible la **no transposición al Derecho interno de artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE**, conforme al cual «será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura» como indica la evidencia y señala igualmente el TEAC, pero tampoco se trata de un precepto completamente ajeno a nuestro ordenamiento.

Así, si atendemos a las sanciones que se tipifican, respectivamente, en los artículos 170.dos.3.º de la Ley del IVA, relativo a la repercusión improcedente en factura, por personas que no sean sujetos pasivos del impuesto, de cuotas impositivas sin que se haya procedido al ingreso de las mismas, y 201.3 de la Ley General Tributaria, relativo a la expedición de facturas falsas o con datos falseados, especialmente si nos referimos a sus importes, bien puede concluirse que se trata de disposiciones inspiradas en la norma comunitaria o con una ratio común, la disuasión de la expedición de facturas que no documenten operaciones reales, en el primer caso por quien no tiene la condición de sujeto pasivo, en el segundo por cualquiera. Con todo, se trata de una analogía con la que hay que tomar ciertas cautelas, ya que el posible carácter sancionador del artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE ha sido descartado por el TJUE en Sentencia de 31 de enero de 2013, Asunto C-642/11 (NFJ049737), *Stroy trans EOOD*.

No está de más recordar que incluso en los Estados en los que cumplen con el mandato comunitario de manera más ortodoxa, el débito del IVA indebidamente repercutido a la Hacienda Pública en ningún caso lo hace deducible, como señalan las sentencias que se refieren por el TEAC e insiste con mayor contundencia, si cabe, en Sentencias como la de 31 de enero de 2013, Asunto C-642/11 (NFJ049737), *Stroy trans EOOD*, antes citada, o de 6 de febrero de 2014, Asunto C-424/12 (NFJ053403), *SC Fatorie SRL*.

La vía para la recuperación de lo indebidamente repercutido es la rectificación de lo actuado ante la Administración y entre los intervinientes, ámbito en el cual hay que ser igualmente cauteloso, como ilustran las sentencias ya citadas o, adicionalmente, la de 13 de marzo de 2014, Asunto C-107/13 (NFJ053670), *FIRIN OO*.