

Repercusión del sujeto pasivo de IVA tras actuaciones de comprobación e imposibilidad de los órganos revisores de entrar a conocer de dicha repercusión por razones sustantivas

Análisis de las [RRTEAC de 18 de septiembre de 2019](#) y de [21 de octubre de 2020](#), [RG 5069/2016](#) y [6367/2017](#), respectivamente

Antonio Longás Lafuente

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) ha dictado varias resoluciones, entre las que se encuentran las de 18 de septiembre de 2019 y de 21 de octubre de 2020, en las que fija criterio en relación con la falta de competencia de los Tribunales Económico-Administrativos para conocer de actos de repercusión tributaria después de que los órganos de aplicación de los tributos hayan dictado liquidación al sujeto pasivo que repercute o rectifica la repercusión, con base en la existencia de un acto firme y consentido que no permite a los órganos revisores el conocimiento de las actuaciones de repercusión, más allá de que la factura haya sido emitida ajustándose a los dictados exigidos por el Reglamento de Facturación. De esta forma se impide a los destinatarios, cualquiera que sea su condición, que un órgano revisor entre a conocer de las cuestiones sustantivas o materiales de la actuación de repercusión, relación jurídica independiente de la que se establece entre la Administración tributaria y el sujeto pasivo repercutidor objeto de comprobación.

En este comentario de las resoluciones del TEAC se analiza este criterio, teniendo en cuenta esencialmente la trascendencia que esta doctrina tiene para los destinatarios, que ven mermados sus derechos frente a la actuación de repercusión efectuada por un sujeto pasivo del IVA, que no tiene la naturaleza de acto administrativo, sino de «actuación entre particulares».

1. Supuesto de hecho

Viene siendo habitual que los órganos de comprobación de la Administración tributaria regularicen la situación de empresarios o profesionales por el impuesto sobre el valor añadido (IVA) exigiendo el ingreso de cuotas devengadas que no han sido declaradas al haber considerado la persona o entidad que realizaba las operaciones que estas quedaban no sujetas o exentas del impuesto¹.

Ocurre generalmente que el proveedor de los bienes o de los servicios, ante la regularización efectuada por la Administración, y conociendo que puede repercutir o rectificar la repercusión con base en lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley del impuesto sobre el valor añadido (LIVA), excepto que concurra el supuesto previsto en el apartado tres, punto 2.º, del mismo precepto², firma la regularización en conformidad, y una vez que el acto es firme al transcurrir el plazo de interposición de los recursos correspondientes, en tanto prima la validez y eficacia de los actos administrativos, como se reconoce en el artículo 39 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, o sin esperar a esta situación, procede a emitir factura rectificativa repercutiendo el impuesto, si no lo había hecho con anterioridad, o modificando la repercusión en el caso de haber repercutido a un tipo inferior.

¹ Existen numerosos ejemplos de ello, como es el caso de quien transmite un bien inmueble estimando que no debe repercutir el impuesto al estimar que la entrega está no sujeta al ser un bien no afecto a una actividad económica sujeta al IVA; o el de proveedores de servicios de intermediación relacionados con las actividades financiera y de seguros, que consideran exentos de IVA con base en lo dispuesto en el artículo 20.Uno.16.º, segundo párrafo, y 18.º, letra m), de la LIVA. También respecto del supuesto en que un sujeto pasivo estime que las prestaciones de servicio realizadas se localizan fuera del territorio de aplicación del impuesto español emitiendo facturas sin repercusión de IVA. En todos estos casos, la Administración tributaria regulariza la situación de los proveedores pero no modifica la base imponible, en el primer caso al considerar que la operación estaba sujeta y no exenta de IVA; en el segundo al concluir que no eran servicios de intermediación y, por tanto, no se aplicaba la exención; y en el tercero al estimar que las operaciones se localizaban en el territorio de aplicación del impuesto español. En definitiva, nos encontramos ante una situación frecuente y de ahí la importancia de la doctrina cuestionable que fija el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC).

² Se refiere al supuesto en que la Administración tributaria pone de manifiesto, a través de una liquidación, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas y resulta acreditada, mediante datos objetivos (por lo que la prueba recae en el órgano que regulariza), la aplicación de la doctrina del fraude fiscal o la teoría del conocimiento, pues no puede rectificar la repercusión cuando se acredite que participaba en un fraude o que sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude.

Lo mismo ocurre en caso de que la regularización sea en disconformidad, pues ello no altera el derecho del sujeto pasivo a proceder en la forma expuesta, esto es, a emitir factura rectificativa. No obstante, se ha puesto de manifiesto la situación anterior en tanto, como seguidamente se expondrá, pone en una situación netamente ventajosa a quien repercute, frente a quien soporta, ante los órganos revisores administrativos, e incluso ante algún órgano contencioso-administrativo que viene manteniendo la misma tesis que la que ahora se va a analizar; o por lo menos conoce que la doctrina administrativa no le va a impedir dicha rectificación, sin que los órganos revisores entren a conocer de la plena adecuación a derecho de esa actuación de repercusión, pues no se van a discutir los aspectos sustantivos en que se fundamenta la repercusión o la rectificación de la repercusión; o en el caso de haberse mostrado la disconformidad, su revisión seguirá un procedimiento distinto que no afecta en principio al que inicie el destinatario que soporta la repercusión.

Quede claro que no se hace alusión intencionadamente al artículo 80.Dos de la LIVA, como en sentido contrario se ha hecho constar por alguna resolución revisora³, en tanto que este precepto alude a la modificación de la base imponible que puede dar lugar a la rectificación de la repercusión, pero este último concepto es mucho más amplio que el de modificación de la base imponible. Esto es, esta última puede dar lugar a rectificar la repercusión efectuada en factura, pero la rectificación de la repercusión puede derivar de otros supuestos distintos de una modificación de la base imponible⁴.

1.1. Antecedentes de hecho

La Resolución del TEAC, Sala 2.^a, de 21 de octubre de 2020 (RG 6367/2017 –NFJ080040–), fija doctrina y estima en parte el recurso de alzada interpuesto por la entidad destinataria de la rectificación de la repercusión, reiterando lo señalado en la resolución de la misma Sala de 18 de septiembre de 2019 (RG 5069/2016 –NFJ075077–).

El objeto de revisión por parte del TEAC en la primera de las resoluciones es una actuación entre particulares, prevista en el artículo 227.4 de la Ley General Tributaria (LGT), esto es, la rectificación de una repercusión efectuada por un empresario o profesional por el concepto IVA, de los ejercicios 2011 a 2013 y los hechos que tiene como base son los siguientes:

³ En Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 12 de enero de 2017 (rec. núm. 356/2014 –NFJ081783–), la base legal de la petición del recurrente se encuentra en el artículo 80.Dos de la LIVA, y el órgano jurisdiccional parte de ello, si bien es cuestionable que resultase de aplicación, en tanto la Administración tributaria no modificaba la base imponible, sino que determinaba la existencia de una operación que no había sido declarada por quien repercute tras la regularización tributaria.

⁴ El ejemplo más explícito es el del proveedor que no repercute por considerar que la operación está exenta, o repercute a uno de los tipos reducidos del 4 % o del 10 %, considerando la Administración que la operación debe tributar a un tipo superior o al general del 21 %. En estos supuestos no se altera por el órgano de aplicación de los tributos la base imponible.

Una sociedad mercantil A realizó unos trabajos de remodelación parcial de un inmueble para una entidad religiosa B en un inmueble de uso mixto, respecto del que la parte destinada a colegio representaba el 45,40 %, y la parte de residencia de las personas religiosas el 43,36 %, mientras que la iglesia, claramente separada del resto, representaba el 11,24 % de la superficie. A repercutió a B por la totalidad de la obra al 10 % como tipo impositivo de IVA, mientras que la Inspección regulariza a A al considerar que debía tributar la totalidad por el tipo general, ya que la superficie destinada a la iglesia no se consideraba residencial, por lo que la superficie del inmueble destinado a residencia no alcanzaba el 50 %.

Respecto de los ejercicios 2011 y 2012, A firmó en conformidad las actas extendidas por la Inspección, y procedió a emitir facturas rectificativas con carácter previo a que los acuerdos de liquidación devinieran firmes, que remitió a B y esta recepcionó también con anterioridad a la firmeza de las liquidaciones.

Además A emitió facturas rectificativas correspondientes al ejercicio 2013, si bien respecto del mismo la Inspección no había efectuado regularización alguna.

Al no estar de acuerdo con esta repercusión, B interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña.

En tanto el TEAC hace referencia a la Resolución de 18 de septiembre de 2019 (RG 5069/2016 –NFJ075077–), debe señalarse que en esta reclamación el órgano revisor examina también de una actuación de repercusión, en recurso de alzada, conociendo de los siguientes hechos:

Una sociedad mercantil C presta servicios de marketing, publicidad y promoción en el ámbito nacional de los productos de la entidad D domiciliada en Suiza, no repercutiendo IVA al estimar que las operaciones se localizan en sede de la destinataria con base en el artículo 69.Uno.1.º de la LIVA. La Inspección extiende acta de disconformidad por el periodo de junio de 2011 a C considerando que en virtud de lo dispuesto en el artículo 70.Dos de la LIVA los servicios tributan en el territorio de aplicación del impuesto español, al tipo general del 21 %. Una vez firme el acuerdo dictado por la Inspección, C emite facturas rectificativas a D y este último interpone reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid.

1.2. Revisión de la liquidación en instancias anteriores

Tanto el TEAR de Cataluña como el TEAR de Madrid desestiman las reclamaciones anteriores. Si bien se desconoce la fundamentación de la primera en tanto no se alude a ella en la resolución del TEAC, sí se refiere este órgano a la resolución adoptada por el TEAR de Madrid el 26 de noviembre de 2015. Este órgano revisor, con referencia a antecedentes del propio TEAC, desestimó la reclamación en primera instancia entrando a conocer de las cuestiones sustantivas o materiales que planteaba la rectificación de la repercusión y así,

aun cuando confirma lo que la Inspección había apuntado en la regularización efectuada al proveedor de los servicios, entra a conocer de la regla de localización de los servicios que debe aplicarse a la prestación de marketing, publicidad y promoción, llegando a la conclusión de que los servicios prestados debían localizarse en el territorio de aplicación del impuesto español, por lo que procedía la rectificación de la repercusión emitiendo las facturas rectificativas; esto es, fue coincidente con la tesis seguida por la Inspección, pero en ningún caso hizo pronunciamiento alguno respecto al acuerdo de liquidación, en tanto no era objeto de la reclamación interpuesta por la entidad destinataria de la repercusión, quien había impugnado exclusivamente la actuación de repercusión.

2. Doctrina del tribunal

2.1. Cuestión planteada por la persona o entidad reclamante

Ante el TEAC, en relación con la reclamación RG 6367/2017, plantea la entidad recurrente (destinataria de la repercusión) que el tipo impositivo aplicable es el reducido, bien a la totalidad de la obra, bien a la parte correspondiente a la residencia de las personas religiosas y que en todo caso resultaría de aplicación lo dispuesto en el artículo 89.Tres.1.º de la LIVA. Frente a ello, el sujeto pasivo repercutidor manifiesta que se ha limitado a aplicar el criterio fijado por la propia Administración tributaria y que, en todo caso, la entidad destinataria actúa como empresario o profesional aun cuando no tenga derecho a la deducción del impuesto.

En la reclamación RG 5069/2016, la entidad destinataria de la repercusión recurrente insiste en el recurso de alzada que la localización de los servicios tiene lugar en sede del destinatario y no en el territorio de aplicación del impuesto; al igual que la entidad proveedora de los servicios, que considera que el criterio seguido por la Inspección contradice al mantenido de forma continuada por la Dirección General de Tributos.

En ambos recursos se suscitan cuestiones sustantivas referidas no a la forma en que se ha efectuado la repercusión, sino a la procedencia o improcedencia de la misma, esto es, se alude a los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria en que consiste la actuación de repercusión entre particulares, como es el tipo impositivo aplicable o el lugar de realización de las operaciones. En ningún caso se plantean por las partes intervinientes, esencialmente por quien repercute, que el TEAC no deba pronunciarse por cuanto nos encontramos ante un acto administrativo firme en un caso, o razones de eficacia y validez del acto administrativo en otro.

Una primera objeción a las resoluciones del TEAC lleva a plantear si la introducción de una nueva cuestión por parte del órgano revisor no hubiera hecho preciso acudir al trámite previo de alegaciones que debe concederse a las partes que no han fundamentado su recurso en esa cuestión. Es cierto que las reclamaciones y recursos económico-adminis-

trativos someten a conocimiento del órgano revisor todas las cuestiones de hecho y de derecho que se ofrezcan en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, con el límite del principio de *reformatio in peius*; pero también lo es que el artículo 237.2 de la LGT exige del órgano revisor, si estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados, dar trámite a estos para que puedan formular alegaciones.

Pues bien, el TEAC resuelve con base en una cuestión no planteada por las partes, como es la competencia o no para resolver existiendo un acto administrativo previo que lo impide. Aun cuando pudiera discutirse esta cuestión, un criterio de prudencia debería haber llevado al órgano revisor a dar el trámite necesario de alegaciones a los interesados.

No estamos ante una causa de inadmisibilidad de las reclamaciones, lo que tampoco podría haber declarado el TEAC, ya que no lo han hecho los TEAR en primera instancia y el reconocimiento de estos al entrar a conocer de cuestiones sustantivas de la repercusión impide dicho pronunciamiento de inadmisibilidad de las reclamaciones, sino que nos encontramos ante una cuestión nueva que no fue planteada por ninguno de los interesados, como seguidamente se expondrá, lo que determina la existencia de un vicio en el procedimiento económico-administrativo, y su ausencia produce una clara indefensión a las personas y entidades interesadas y causa de anulabilidad de las resoluciones.

No es esta la única cuestión nueva que plantea el TEAC, pues en la Resolución de 21 de octubre de 2020 resuelve sobre la condición de sujeto pasivo por inversión que tiene la destinataria, cuestión no planteada tampoco por esta ni por el sujeto pasivo repercutidor. Es más, el órgano revisor reconoce una obligación que debe ser ejercitada por la destinataria como es la declaración e ingreso de la cuota devengada por esta inversión del sujeto pasivo, lo que en ningún caso se había planteado ni en la regularización tributaria efectuada al repercutidor, ni en las alegaciones efectuadas por las partes, sin que tampoco por ello se haya procedido por el TEAC a dar el trámite previsto en el artículo 237.2 de la LGT, concurriendo así un nueva causa de indefensión⁵.

2.2. Fundamentación jurídica

En la primera de las resoluciones en el tiempo, de 18 de septiembre de 2019, el TEAC es expeditivo y escueto en su fundamentación y haciendo suyo el criterio de la AN en Sentencia de 12 de enero de 2017 (rec. núm. 356/2014 –NFJ081783–) considera que la controversia se centra en la verificación de la procedencia o no de la obligación de repercusión, estimando que la capacidad de enjuiciamiento del TEAC está limitada por un acto firme de

⁵ En relación con la extensión de la facultad revisora de los Tribunales Económico-Administrativos (TEA) y el planteamiento de nuevas cuestiones, es relevante la jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS), expresada, entre otras, en la Sentencia de 15 de noviembre de 2017 (rec. núm. 3040/2016 –NFJ068785–).

la Inspección que declara la procedencia de la repercusión. Así, después de transcribir los argumentos de la AN, concluye que el TEAC

[...] comparte la conclusión alcanzada por la AN por lo que en aquellos casos en que se parte de una calificación jurídica que, independientemente de su corrección, derive de un acto o sentencia firme, la competencia revisora de este TEAC no alcanza la revisión de dicho criterio, salvo que, de ser posible, accione un procedimiento especial de revisión de actos firmes.

Sin más, termina señalando que:

[...] trayendo causa la reclamación de la que ahora se conoce de una actuación inspectora que devino en una liquidación firme, no les dado a este Tribunal entrar a conocer de su adecuación a derecho, por lo que ha de desestimarse el recurso.

En la Resolución de 21 de octubre de 2020, parte de recordar su doctrina anterior en el sentido de que «iniciado un procedimiento de comprobación e investigación, en el que se cuestione a un contribuyente el IVA devengado, es posible la rectificación de las mismas, por parte del sujeto pasivo, con carácter previo a la firmeza del acto».

Reitera posteriormente, en todos sus extremos, el contenido de la Resolución anterior de 18 de septiembre de 2019, y como estima que si la repercusión o rectificación de la repercusión deriva de una previa actuación firme solo procede entrar a conocer de los presupuestos para emitir las facturas, considera el TEAC que ha de estarse, a efectos de estimar la firmeza de la liquidación, a la fecha en la que tuvo lugar el acto de repercusión, lo que no ocurre en este caso, en que la rectificación se produjo con anterioridad.

Por ello entra a conocer de las cuestiones alegadas por la entidad, la primera de ellas el tipo impositivo aplicable a la operación, concluyendo en que procede la aplicación del tipo general, no considerando ajustada a derecho la división de la transacción alegada por la entidad destinataria para la aplicación del tipo reducido a la obra que se refiere a la parte del edificio que se usa como residencia.

En los últimos fundamentos analiza finalmente el TEAC la procedencia de la rectificación efectuada por el sujeto pasivo del impuesto. Tras exponer el contenido del artículo 89 de la LIVA, distingue en función de los periodos que han sido objeto de comprobación o no por la Inspección:

- Con base en la Sentencia del TS de 21 de febrero de 2012 (rec. núm. 395/2009 –NFJ046191–), y respecto de las rectificaciones de las cuotas correspondientes a 2011 y 2012, en tanto las cuotas han sido puestas de manifiesto por la Administración y no existen indicios de fraude, procede la rectificación, con independencia de la condición del destinatario, sea o no empresario o profesional, ya que:

[...] solo de este modo puede salvaguardarse el principio de neutralidad, procurando que la carga tributaria se traslade a los destinatarios de las operaciones lo que parece especialmente adecuado cuando dicha carga tributaria trae causa de una actuación administrativa en la que se han puesto de manifiesto cuotas de IVA devengadas y no ingresadas y no se ha apreciado la existencia de ningún supuesto de fraude fiscal.

- En relación con la rectificación de las facturas correspondientes a 2013, respecto de las que «no consta actuación administrativa referida a la repercusión de cuotas», no nos encontramos en el ámbito del artículo 89.Tres.2.º de la LIVA, considerándose el carácter espontáneo de rectificación de la repercusión, y conoce el TEAC de una cuestión sobre la que no quiso pronunciarse en los ejercicios anteriores, y así revisa en primer lugar la condición de empresario o profesional de la entidad destinataria de la ejecución de las obras, estimando el TEAC que lo es por la parte del inmueble no destinada a residencia de las personas religiosas. Una vez sentada esta premisa, y admitiendo el fraccionamiento de las obras, el TEAC concluye:
 - a) No procede la repercusión en la proporción en la que se destina el inmueble a uso residencial, por concurrir la limitación referida en el artículo 89.Tres.1.º de la LIVA, esto es, actúa como consumidor final y, en tanto la rectificación no procede de una actuación previa y directa referida al ejercicio 2013, no procede esta rectificación al suponer un incremento de las cuotas repercutidas.
 - b) Con base en el artículo 84.Uno.2.º, letra f), de la LIVA, estima que por las facturas expedidas en 2013 el sujeto pasivo por inversión, por la parte del inmueble afecto a la actividad económica sujeta al impuesto (la enseñanza), es la entidad destinataria, al tratarse de obras de rehabilitación, por lo que también es incorrecta la repercusión. No obstante, añade que ello es así «sin perjuicio de la obligación de la destinataria, sujeto pasivo de la operación de declarar el IVA repercutido debido a su modificación al alza».

2.3. Contenido interpretativo de las resoluciones

Teniendo en cuenta lo expuesto en la fundamentación, el TEAC fija el siguiente criterio en relación con la cuestión que se analiza en este comentario:

En situaciones en las que existe una previa liquidación dictada al sujeto pasivo que repercute o rectifica la repercusión, el margen de maniobra de los TEA se reduce al examen y control de los presupuestos necesarios para emitir las facturas (cumplimiento del plazo de repercusión, correcta emisión de las facturas, etc., teniendo en cuenta lo dispuesto en los arts. 88 y 89 LIVA). En el caso de que la rectificación de la factura o la emisión de una nueva factura

se haya realizado a iniciativa del sujeto pasivo, sin mediar acto de comprobación o sentencia judicial firmes, el margen de actuación de los TEA para verificar su procedencia es total.

3. Comentario crítico

Son varias las cuestiones controvertidas que pueden derivarse de las resoluciones del TEAC objeto de análisis, esencialmente de la de 21 de octubre de 2020, que merecerían un comentario individualizado pues pueden plantearse objeciones a la fundamentación expuesta por el órgano revisor. Basta considerar así la extensión de la revisión en vía económico-administrativa, a la que antes se ha hecho referencia; el tipo impositivo aplicable a las ejecuciones de obra en inmuebles destinados a actividades sujetas y no sujetas; la posibilidad de emitir facturas rectificativas cuando el destinatario no tiene la condición de empresario o profesional aun cuando derive de una actuación administrativa previa; la aplicación del principio de *reformatio in peius* al imponer a la entidad recurrente determinadas obligaciones, como la de autorrepercutirse el IVA devengado; la condición de firmeza de los actos administrativos en el momento de dictar la resolución revisora y sus efectos, etc.

No obstante, en este comentario se quiere hacer referencia exclusivamente a la impugnación de una actuación de repercusión por parte del destinatario cuando ha existido una comprobación administrativa previa al sujeto pasivo repercutidor y la extensión de la revisión por parte del órgano económico-administrativo.

Cabe señalar, en primer lugar, que el TEAC se separa del criterio mantenido en primera instancia por el TEAR, en tanto, esencialmente en el caso de la resolución dictada por el de Madrid, este órgano revisor de primera instancia había entrado a conocer del fondo del asunto, esto es, de la procedencia o no de la repercusión en función del examen de los elementos esencialmente de la relación jurídico-tributaria en que consiste la repercusión, como es el lugar de realización; o en el caso de la resolución del TEAR de Cataluña, el tipo impositivo.

También se separa en este sentido, como se expone seguidamente, del criterio mantenido hasta el momento por el propio TEAC, aun cuando no se haga constar este cambio, pues basta una lectura de la doctrina anterior de este órgano revisor administrativo para comprobar que no aplicaba la doctrina que ahora se expone, sino que conocía de las cuestiones sustantivas o materiales que planteaba la repercusión y no exclusivamente de los aspectos formales y temporales de la repercusión o de la rectificación de la repercusión⁶.

⁶ El TEAC conocía de las cuestiones sustantivas planteadas, sin distinguir la existencia previa o no de actuaciones de comprobación tributaria, pues no se pronunciaba respecto de los actos administrativos que contenían la liquidación. Basta considerar así la Resolución del TEAC de 24 de abril de 2014 (RG 3978/2011 y 1684/2012 –acumulados–), aun cuando la AN anulase posteriormente esta resolución. Pueden considerarse también las Resoluciones de 3 de mayo de 2007 (RG 1236/2006) y de 12 de septiembre de 2007 (RG 1175/2006 –NFJ027939–), ambas comentadas por Ricardo Huesca Boadilla (2008a y

Al hilo de lo anterior, debe puntualizarse que los criterios con base en los que adopta sus decisiones la AN no vinculan al TEAC, en tanto no constituyen jurisprudencia vinculante. No obstante, el TEAC, separándose de su doctrina anterior, expresamente indica que asume o comparte las conclusiones alcanzadas por la AN sobre la improcedencia de la revisión de un acto firme en vía administrativa cuando del mismo deriva un acto de repercusión objeto de impugnación, señalando que «la AN estableció criterio acerca del alcance de la facultad revisora de los TEA en el contexto de las reclamaciones por actos de repercusión entre particulares», lo que plantea la duda de si el órgano revisor administrativo se considera vinculado por el criterio de la AN, a pesar de lo expuesto. En segundo lugar, no se hace alusión alguna a que en la impugnación de la repercusión su alcance se limita a esta actuación, y no tiene por objeto la liquidación.

Se alude con ello a la única Sentencia de la AN dictada sobre este asunto, de fecha 12 de enero de 2017 (rec. núm. 356/2014 –NFJ081783–), si bien hay que señalar que el supuesto de hecho examinado difiere en buena medida de los que revisa el TEAC en las resoluciones analizadas. Y es que la AN, si bien sus declaraciones son coincidentes con las del TEAC en cuanto a la limitación de la competencia de los TEA, sin embargo parte de la base legal de la petición de la entidad recurrente, que se encuentra en el artículo 80.Dos de la LIVA, lo que no ocurre en los casos analizados por el TEAC; y, de otra en el caso planteado ante la AN la sociedad que emite las facturas lo es como consecuencia de que la Inspección descubre la existencia de unos hechos imponible no declarados por los que exige el IVA devengado, si bien la Administración le reconoció la devolución de ingresos indebidos por cuotas soportadas derivadas de los hechos imponible no producidos⁷.

Esta es precisamente la cuestión trascendente a analizar en este comentario. Para el TEAC, siguiendo los postulados de la AN, es improcedente que los TEA conozcan de la totalidad de los elementos integrantes de la relación jurídica que supone la actuación de re-

2008b); de 26 de mayo de 2009 (RG 849/2007 –NFJ035074–), de 21 de junio de 2012 (RG 381/2011) y de 19 de febrero de 2014 (RG 633/2011 –NFJ053871–) (expresamente se indica en estas resoluciones que la competencia no puede ir más allá de la delimitación fijada en la norma, entrando a conocer de la fijación de la contraprestación o precio de las operaciones pactado entre las partes, o del importe de la operación, pues su función queda constreñida al ámbito tributario. Sí pueden delimitar las partidas que deben incluirse o excluirse de la base imponible, de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 78 y 79 LIVA).

⁷ En los hechos regularizados, se encontraba una sociedad que adquiría tarjetas prepago deduciéndose el IVA soportado, mientras que la Inspección considera que la realidad era bien distinta, puesto que prestaba un servicio de intermediación a la sociedad originaria, por lo que exige el IVA devengado de este servicio de intermediación y minorra el IVA soportado deducible de la adquisición de las tarjetas prepago, que es según la AN el que se devuelve como ingreso indebido. El TEAC, sin embargo, en Resolución de 24 de abril de 2014 (RG 3978/2011 y 1684/2012 –acumulados–), al examinar la reclamación interpuesta por el destinatario de la repercusión había considerado que no existía tal servicio de intermediación, por lo que la repercusión derivada de estos servicios era improcedente. Esto consideró incorrecta la actuación de repercusión, pero en ningún caso se pronunció sobre la legalidad del acuerdo de liquidación en tanto conocía que era firme y consentido y, por tanto, no podía anularlo.

percusión entre particulares en el supuesto de que la Administración haya regularizado al sujeto pasivo repercutidor. En este caso, los TEA deberían limitarse al examen y control de los presupuestos necesarios para emitir las facturas en las que se repercute o se rectifica la repercusión (plazo de repercusión, etc.).

Como se ha indicado anteriormente, son frecuentes las regularizaciones efectuadas a sujetos pasivos que concluyen en la exigencia de IVA devengado, por lo tanto, existe un acto administrativo en el que se liquida el IVA no declarado. Con base en estas actuaciones, en las que en muchos casos el sujeto pasivo repercutidor firma en conformidad o desiste de la reclamación interpuesta contra el acto de liquidación, como es el caso examinado en este comentario, se emiten las facturas repercutiendo o rectificando la repercusión, siendo el momento en el que recibe estas facturas cuando el destinatario conoce de esta actuación, con la que en muchas ocasiones no está de acuerdo, y ello cualquiera que sea la condición del destinatario, empresario o profesional o no, puesto que el TEAC reconoce la posibilidad de rectificar en cualquier caso⁸.

Tanto la LIVA, como la LGT y el 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, reconocen a estos destinatarios como legitimados para interponer reclamación económico-administrativa contra la actuación de repercusión. No estamos, por tanto, ante un acto administrativo, sino ante una actuación entre particulares, respecto de la que se reconoce a los TEA la competencia para conocer de las cuestiones tributarias que plantean estas actuaciones, y no de aquellas pretensiones al margen de las tributarias⁹.

⁸ Como se ha indicado es esta también una cuestión controvertida, pues si bien el TEAC se apoya en el principio de neutralidad, al igual que el TS en la sentencia que se cita, indudablemente ello puede motivar consecuencias que pueden afectar al principio de seguridad jurídica, puesto que para el sujeto pasivo en muchas ocasiones no le interesa recurrir contra la liquidación dictada por la Administración pues conoce que, cualquiera que sea la condición del destinatario, ha obtenido un título ejecutivo que con base en la doctrina del TEAC no puede ser objeto de revisión (el destinatario no obtendrá satisfacción en la vía revisora económico-administrativa a sus pretensiones de anulación de la repercusión por cuestiones sustantivas o materiales), permitiéndole la repercusión o rectificación de la repercusión y, en última instancia, la posibilidad de acudir a la vía civil para exigir el cobro de una deuda que ha sido fijada por la Administración sin haber dado participación alguna al destinatario.

⁹ En este sentido se ha pronunciado reiteradamente el TEAC, entre otras, en Resoluciones de 3 de mayo de 2007 (RG 1237/2006 –NFJ026739–) o la de 26 de mayo de 2009 (RG 849/2007 –NFJ035074–). En ellas indica que son reclamables las actuaciones entre particulares relativas a la repercusión o a la obligación de expedir y entregar factura, cuando estén motivadas por hechos o cuestiones de naturaleza tributaria, sin perjuicio de que las demás obligaciones que se exigen a los empresarios o profesionales relativas a estas obligaciones, en el ámbito mercantil o civil o a efectos de la defensa de consumidores y usuarios, tengan su cauce específico de impugnación. Así, la competencia de los TEA no puede ir más allá de la delimitación fijada en la norma, estando vedado entrar a conocer de la fijación de la contraprestación o precio de las operaciones pactado entre las partes, o del importe de la operación, pues su función queda constreñida al ámbito tributario. Si pueden delimitar, por ejemplo, las partidas que deben incluirse o excluirse de la base imponible, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 78 y 79 de la LIVA.

Así, siendo la actuación entre particulares correspondiente a la repercusión o la rectificación de la repercusión, la que afecta al destinatario de las operaciones, este solo puede pretender la revisión de esta actuación a partir de este momento, y no la de un acto administrativo del que no ha sido parte ni destinatario y desconoce.

Con ello se quiere poner de manifiesto la clara indefensión que la nueva doctrina del TEAC produce en los destinatarios, que no han sido partícipes del procedimiento de regularización tributaria, ni se les ha reconocido la condición de interesados en el mismo, y ahora ven cercenado su derecho a que un órgano revisor compruebe los elementos de la relación jurídica en que consiste la actuación de repercusión, por cuanto lo impide la firmeza de un acto administrativo previo en cuyo procedimiento no fueron llamados.

Que los destinatarios no tienen la condición de legitimados ni de interesados en el procedimiento de regularización, ni tampoco en las reclamaciones económico-administrativas que el sujeto pasivo repercutidor pueda interponer contra el acto de liquidación, es algo reconocido por los órganos revisores administrativos. El TEAC¹⁰ ha mantenido que la condición de destinatario de las operaciones gravadas por el IVA no otorga *per se* la cualidad de interesado en un procedimiento de revisión de la regularización efectuada por la Administración tributaria al sujeto pasivo que realizó la entrega del bien o la prestación del servicio, pues, y ello es lo interesante también para analizar las resoluciones que ahora se comentan, estamos ante dos relaciones jurídico-tributarias distintas e independientes. Una entre el sujeto pasivo y la Administración tributaria y otra entre el sujeto pasivo y el destinatario; y ambas relaciones son revisables por los órganos económico-administrativos y por la jurisdicción contencioso-administrativa. Dichos órganos revisores se pronunciarán sobre la legalidad, en el primer caso, de la actuación administrativa y, en el segundo caso, de la actuación de repercusión, siendo en el ámbito de esta segunda relación jurídico-tributaria en la que el destinatario de la operación tiene la condición de interesado.

Lo anterior, sin embargo, no puede suponer que los destinatarios vean minorado su derecho a que la actuación de repercusión sea revisada por los TEA y en su caso por la jurisdicción contencioso-administrativa, impidiendo el conocimiento de las cuestiones planteadas en virtud de la existencia de un acto previo administrativo en el que no se les reconoció el carácter de interesados. No pueden restringirse sus derechos para que los órganos revisores entren a conocer cuantas cuestiones se planteen en la actuación de repercusión, cualquiera que sea su naturaleza, formales y sustantivas.

En el IVA nos encontramos ante dos partes cuando tratamos de su repercusión. De un lado el empresario o profesional que entrega el bien o presta el servicio, lo repercute al destinatario quien tiene obligación de abonárselo y aquel lo ingresa a la Hacienda Pública. De otro, este

¹⁰ Entre otras, Resoluciones de 13 de junio de 2007 (RG 385/2007 –NFJ029114–), de 5 de noviembre de 2008 (RG 907/2006 –NFJ031239–), de 10 de febrero de 2009 (RG 2738/2007 –NFJ032527–) y de 17 de noviembre de 2009 (RG 3788/2008 –NFJ037431–).

destinatario tiene la obligación de soportar esta repercusión, pudiendo deducirse la cuota en la medida en que tenga derecho a ello. Se derivan así de estas situaciones distintas relaciones jurídico-tributarias que son independientes entre sí, aun cuando puedan existir efectos entre ellas: de un lado, la relación jurídica entre el sujeto pasivo que repercute y el destinatario, estando ante un actuación entre particulares que, sin embargo, tiene naturaleza tributaria; de otro, la existente entre el sujeto pasivo y la Administración tributaria teniendo aquel la obligación de declarar e ingresar el impuesto repercutido; y finalmente la del destinatario y la Hacienda Pública en la medida en que pueda ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas que soporta o, en todo caso, pueda solicitar la devolución de las cuotas repercutidas improcedentemente.

Esta independencia frente a la Hacienda Pública no implica por supuesto que no existan efectos entre ellas y, por tanto, no hay duda de que la existencia de actuaciones o regularizaciones que realicen los órganos encargados de la aplicación de los tributos puede tener efectos en el resto de las relaciones jurídico-tributarias. Indudablemente, una de ellas es la que se examina en las resoluciones que ahora se comentan: la comprobación al sujeto pasivo tiene incidencia en el destinatario, lo que puede tener origen en diversas causas¹¹.

No se discute que el sujeto pasivo, en función de la regularización que los órganos de comprobación le efectúan, pueda trasladar sus consecuencias al destinatario cuando se cumplan las condiciones previstas en el artículo 89 de la LIVA¹². Esto es, los hechos y circunstancias que se han tenido en cuenta por la Administración tributaria para regularizar la situación del sujeto pasivo proveedor del bien o prestador de los servicios, puestos de manifiesto en el acto administrativo de liquidación, que es válido y eficaz en derecho, sea o no firme, llevan consigo que este sujeto pasivo traslade vía repercusión o rectificación de la repercusión al destinatario los efectos que supone el reconocimiento de los hechos y circunstancias tenidas en cuenta en la regularización. Esto es, pueden trasladarse las conclusiones alcanzadas por la Administración tributaria vía repercusión o rectificación de repercusión por el sujeto pasivo al destinatario.

Ahora bien, trasladada la repercusión o la rectificación de la repercusión al destinatario, no puede restringirse a este su derecho a impugnar la actuación de repercusión, no puede minorarse su derecho a la defensa y a que un órgano revisor examine esta actuación de forma integral. Estamos, como se ha indicado anteriormente, ante relaciones jurídico-tributarias diferenciadas, y ambas son materias impugnables en la vía económico-administrativa, lo que supone que ni se le puede impedir al destinatario la revisión por los TEA, ni estos

¹¹ Es el caso en que la Administración regulariza al proveedor de un bien o servicio considerando que no se ha producido el hecho imponible, lo que incide en el destinatario que, de ser empresario o profesional, no generará el derecho a deducir, dado que la no existencia del hecho imponible lo es esencial para ambas partes, y los elementos esenciales de la relación jurídico-tributaria, como es el hecho imponible, afecta tanto al proveedor como al destinatario empresario o profesional.

¹² Deben tenerse en cuenta, no obstante, que no pueden trasladarse los efectos de esa regularización en el supuesto previsto en el artículo 89.Tres.2.º de la LIVA.

pueden ver limitada su competencia o potestad para revisar cuantas cuestiones, formales o sustantivas, plantee la actuación de repercusión.

En primer lugar, los hechos y circunstancias que se han tenido en cuenta por la Administración tributaria para regularizar, pueden ser desvirtuados por el destinatario en vía económico-administrativa. Debe tenerse en cuenta que el destinatario no ha tenido conocimiento de las actuaciones y, salvo que el sujeto pasivo aporte a la reclamación además del acuerdo de liquidación, todos los documentos y pruebas que se han tenido en cuenta para regularizar, esto es, aporte todo el expediente administrativo¹³, el destinatario desconocerá los hechos y circunstancias que se han tenido en cuenta por la Administración tributaria para liquidar al repercutidor. Los hechos se presumen ciertos para el obligado tributario que presta su conformidad o no haciéndolo le afecta el acto administrativo que regulariza su situación, o incluso respecto de terceros interesados si los hubiera que estuvieran personados en el procedimiento (que tendrían el conocimiento de lo actuado en el procedimiento de comprobación, y hubieran podido recurrir, esto es, no hubieran tenido limitado su derecho a la revisión, pero recordemos que ello no sucede con el destinatario, al que no se le reconoce la condición de interesado). No obstante, aun cuando el destinatario que interpone reclamación contra la actuación de repercusión los conozca, porque sean aportados por el sujeto pasivo repercutidor, puede aportar otros documentos o pruebas que desvirtúen los que se han tenido en cuenta por la Administración, no solo adjuntándolos al escrito de interposición de la reclamación, tal como señala el artículo 235.2, párrafo segundo, de la LGT, sino también en el periodo de alegaciones, pues debe entenderse que es trasladable y resulta de aplicación en este caso la jurisprudencia del TS en relación con la aportación de pruebas en fase revisora¹⁴. En definitiva, la presunción de certeza no se puede extender sin más a otros obligados tributarios que no han tenido la condición de interesados en el procedimiento de regularización que bien pueden acreditar lo contrario de aquello que se ha puesto de manifiesto bien en el acta, bien en el acuerdo de liquidación¹⁵.

¹³ Conforme al artículo 236.2 de la LGT, el sujeto pasivo repercutidor deberá aportar al TEA todos los antecedentes que obren a su disposición o en registro público cuando es llamado a la reclamación económico-administrativa interpuesta por el destinatario de la repercusión.

¹⁴ Sentencias de 10 de septiembre de 2018 (rec. núm. 1246/2017 –NFJ071270–), de 21 de febrero de 2019 (rec. núm. 1985/2017 –NFJ072815–) y de 19 de mayo de 2020 (rec. núm. 6192/2017 –NFJ077837–). Esta jurisprudencia ha sido asumida por el TEAC, entre otras en Resolución de 15 de octubre de 2018 (RG 4228/2017 –NFJ071674–). En materia concreta de IVA, también el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha reconocido esta posibilidad en la Sentencia de 2 de mayo de 2019 (asunto C-133/18 –NFJ073176–), Sea Chefs Cruise Services.

¹⁵ De acuerdo con el artículo 144.2 de la LGT, los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos, pero debe tenerse en cuenta que el destinatario no ha sido objeto de la regularización ni se le reconoce la condición de interesado. Si bien las actas extendidas por la inspección tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motivan su formalización, conforme al apartado primero del precepto anterior, admite prueba en contrario, pues tal como se indica ello es así «salvo que se acredite lo contrario», pudiendo acreditarse por el destinatario de la repercusión.

Si lo anterior se predica respecto de los hechos y circunstancias que se han tenido en cuenta en la regularización efectuada al repercutidor, otro tanto cabe señalar de los fundamentos jurídicos en que se ha basado la regularización tributaria. El sujeto pasivo repercutidor queda vinculado por los hechos y circunstancias, e incluso por los fundamentos en que se basa la regularización, en tanto el acto administrativo le vincula, tanto si presta conformidad o desiste de las reclamaciones, como si la recurre y es objeto de revisión hasta que un órgano revisor anule el acto, pues en tanto ello no se produce el acto es válido y produce sus efectos frente al obligado tributario y los interesados. Pero, y aquí radica la nota diferenciadora, si la Administración no ha reconocido al destinatario de las operaciones la condición de interesado en el procedimiento de comprobación llevado a cabo frente al sujeto pasivo, la independencia de las relaciones jurídicas frente a la Hacienda Pública que se ha puesto de manifiesto anteriormente, así como la relación jurídico-tributaria que surge de la actuación de repercusión, no pueden cercenar el derecho del destinatario a su defensa, esto es, no solo a acreditar que los hechos son distintos, sino también a alegar las consecuencias jurídico-tributarias que estime convenientes respecto de los hechos o negocios suscritos entre las partes, que pueden ser radicalmente distintas a las que ha considerado la Administración para liquidar, esto es, puede discutir perfectamente las razones que asisten al sujeto pasivo repercutidor para desarrollar la actuación de repercusión que ha realizado, que se ha sustentado en el acto de liquidación y, por tanto, pueden discutirse las razones según las cuales se repercute.

Quede claro que el órgano revisor en ningún momento estará modificando o alterando el acto administrativo de liquidación, es un acto administrativo que no es objeto de revisión a través de la reclamación interpuesta contra la actuación entre particulares, puesto que lo que revisa en la impugnación efectuada por el destinatario es esta actuación de repercusión, y los efectos directos de su resolución económico-administrativa serán trasladables directamente a esta actuación, considerándola ajustada o no a derecho. En absoluto el TEA revisa el acto administrativo de liquidación, sin perjuicio de que su resolución pueda conllevar que el repercutidor, como interesado en esta reclamación, pueda iniciar los procedimientos de revisión de oficio que estime adecuados si comprende que la resolución dictada por el TEA permite iniciarlos, esto es, el TEA en la reclamación interpuesta por el destinatario que soporta la repercusión o la rectificación de la misma indica que la actuación de repercusión o de rectificación de repercusión se ajusta o no se ajusta a derecho. Al margen de ello, también el TEAC ha reconocido que las sentencias de los órganos jurisdiccionales y las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos pueden considerarse, si concurren las condiciones que exige el artículo 244.1 de la LGT, y este es el caso, como documento de valor esencial para plantear un recurso extraordinario de revisión contra el acto de liquidación¹⁶, que podrá ejercitarse por el sujeto pasivo repercutidor, no por el destinatario que ha soportado la misma.

¹⁶ Así, en Resolución de 20 de octubre de 2016 (RG 3687/2014 –NFJ064242–). En este sentido se han pronunciado también los órganos jurisdiccionales, como es el TS en Sentencia de 19 de mayo de 2020 (rec. núm. 1571/2018 –NFJ077870–) (haciendo referencia a una sentencia de lo civil) o la AN en Sentencias

En definitiva, al destinatario de las operaciones no se le puede denegar o limitar el derecho a su defensa, pues si bien la Administración queda vinculada por sus actos propios o la validez y eficacia de los actos administrativos anteriormente dictados frente al sujeto pasivo repercutidor, no pueden trasladarse sin más al destinatario de la operación los mismos efectos sin permitirle el ejercicio de su derecho a la revisión íntegra de los elementos, esenciales o formales, procesales o sustantivos o materiales, de hecho o de derecho, que se plantean en la actuación de repercusión.

No es esta una tesis que haya sido ajena al TEAC, ya que en ocasiones anteriores ha mantenido que no puede minorarse el derecho a la defensa de un destinatario al que se inicia también un procedimiento de comprobación que deriva de otro concluido al sujeto pasivo repercutidor, sin que se aporten al procedimiento del destinatario todas las pruebas que se han tenido en cuenta al dictar la liquidación al sujeto pasivo repercutidor, pudiendo así acreditar que los hechos que se han tenido en cuenta no son ajustados a la realidad o alegando cuanto a su derecho convenga¹⁷. Si bien se hace referencia a dos actuaciones seguidas por los órganos de aplicación de los tributos, ello es perfectamente trasladable a la situación que se está examinando en las resoluciones comentadas.

Debe señalarse también que cuanto se viene señalando tiene apoyo jurisprudencial, tanto nacional como europeo. Así, la AN¹⁸, al no reconocer el carácter de interesado del destinatario para personarse en el procedimiento económico-administrativo iniciado por el sujeto pasivo repercutidor, señala que tanto el acto administrativo, como la resolución dictada por el TEA en el procedimiento indicado «no puede afectar los derechos e intereses legítimos» del destinatario o de la persona a la que no se ha reconocido el carácter de interesado en aquel procedimiento. Añade que «no cabe denegar ni reconocer nada a quien es ajeno a la indicada regularización», por lo que quedan íntegros sus derechos frente a posteriores actos administrativos dictados a este destinatario o a actuaciones de repercusión.

En el ámbito europeo, es de destacar que el TJUE¹⁹ viene sustentando que la Directiva IVA y el principio del respeto del derecho de defensa no se oponen, en principio, a una norma en virtud de la cual la Administración tributaria está vinculada por las apreciaciones de hecho y las calificaciones jurídicas que ha efectuado en procedimientos administrativos conexos incoados contra proveedores, siempre que su aplicación no exima a la Ad-

de 5 de junio de 2020 (rec. núm. 276/2018 –NFJ081822–) y de 26 de junio de 2020 (rec. núm. 128/2018 –NFJ081823–).

¹⁷ En este sentido se expresaba el TEAC en Resolución de 24 de mayo de 2017 (RG 6109/2013 –NFJ066754–).

¹⁸ Así en la Sentencia de 15 de marzo de 2010 (rec. núm. 174/2009 –NFJ081824–). Precisamente esta jurisprudencia hace más dudosa la tesis que sustenta este órgano jurisdiccional en la Sentencia de 12 de enero de 2017 (rec. núm. 356/2014 –NFJ081783–), que ha sido asumida por el TEAC en las resoluciones objeto de este comentario, modificando su doctrina.

¹⁹ Sentencia de 16 de octubre de 2019 (asunto C-189/18 –NFJ075364–), Glencore Agriculture Hungary Kft.

ministración tributaria de informar al sujeto pasivo destinatario acerca de los elementos de prueba (incluidas las pruebas procedentes de procedimientos conexos incoados contra sus proveedores) sobre cuya base se propone adoptar una decisión, y que el sujeto pasivo (el destinatario de las operaciones efectuadas por los proveedores) no se vea así privado del derecho a impugnar eficazmente, durante el procedimiento seguido contra él, las apreciaciones de hecho y las calificaciones jurídicas efectuadas por la Administración en tales procedimientos conexos.

Indudablemente si ello se predica respecto de procedimientos iniciados por la Administración tributaria contra el proveedor de un bien o el prestador de un servicio y contra el sujeto pasivo destinatario, con base en la independencia de las relaciones jurídico-tributarias, no cabe duda de que debe aplicarse también respecto de las actuaciones de repercusión o de rectificación de la repercusión que inicia el sujeto pasivo a partir de la actuación administrativa llevada a cabo frente a él.

Finalmente debe hacerse una breve referencia a las consecuencias jurídicas de las resoluciones del TEAC comentadas, que quedan reflejadas en su contenido.

De un lado, se alude a que el destinatario podrá iniciar en su caso el correspondiente procedimiento de revisión de oficio, se entiende del acto administrativo de liquidación dictado al sujeto pasivo repercutidor. Si no se le ha reconocido el carácter de interesado en dicho procedimiento mal va a tener esta condición para iniciar un procedimiento de esta naturaleza, con la excepción del de devolución de ingresos indebidos, pero aun en este caso, si el TEAC señala que queda vinculado por el acto administrativo de liquidación dictado, no cabe duda de que ello es predicable también respecto de la Administración tributaria, por lo que una hipotética reclamación contra el acto de denegación de esa devolución seguramente supondría que el TEAC no se separara del criterio que ahora establece. Además, si el TEAC pretende reconducir la cuestión al procedimiento de devolución de ingresos indebidos, ¿qué diferencia existe con impugnar la actuación de repercusión?, porque el principio inspirador de ambas vías es el mismo, esto es, el destinatario estima improcedente la actuación de repercusión y los motivos alegados serán los mismos en una y otra vía. Estamos por tanto ante una «vía muerta» para el destinatario incluso antes de su inicio.

De otro, el TEAC en la Resolución de 21 de octubre de 2020 (RG 6367/2017 –NFJ080040–) reconoce expresamente que la repercusión efectuada por el sujeto pasivo es improcedente respecto del ejercicio 2013, que no fue objeto de regularización pero, indudablemente, ello debe apuntarse también de los ejercicios 2011 y 2012 respecto de los que sí hubo regularización por la Inspección, pero que no altera el TEAC. Esto es, reconoce que el sujeto pasivo por inversión era el destinatario en la proporción que indica (la parte del inmueble afecto a una actividad económica), y ello debe aplicarse no solo del ejercicio 2013, sino también del 2011 y 2012, respecto de los que no hace declaración alguna. Esta conclusión plantea su ajuste a derecho, por cuanto el propio TEAC no limitó su capacidad revisora respecto a los ejercicios 2011 y 2012 al haberse emitido las facturas rectificativas con anterioridad al acto

administrativo firme. En todo caso, la doctrina que ahora sustenta el TEAC conlleva precisamente problemas de este tipo, pues podrá entrar a conocer sobre todas las cuestiones respecto de periodos no regularizados, pero no puede hacerlo respecto de aquellos que sí han sido comprobados. En caso de estimar la improcedencia de la repercusión por los primeros, como ocurre en este caso, se plantea si el destinatario puede iniciar algún procedimiento de revisión respecto de los regularizados, lo que nos lleva a reiterar lo expuesto en el párrafo anterior, planteándose así en toda su crudeza los efectos que la doctrina del TEAC producen en los destinatarios.

Por todo ello, esperemos que la doctrina reciente del TEAC en esta materia, contraria a la que venía manteniendo, sea objeto de revisión por el propio órgano administrativo revisor o, en todo caso, que el TS establezca jurisprudencia sobre esta cuestión, a fin de dar seguridad jurídica a los problemas planteados con estas resoluciones.

Referencias bibliográficas

Huesca Boadilla, Ricardo (2008a). Procedimientos tributarios. *Impuestos*, 1, 100-117.

Huesca Boadilla, Ricardo (2008b). Procedimientos tributarios. *Impuestos*, 7, 2.