

---

## Vocalía 5ª 3427/2009

**Marginal:** 70076959

**Número :** 3427/2009

**Sala :** Vocalía 5ª

**Unificación Criterio :** SI

**Fecha :** 31-01-2012

### RESUMEN :

### TEXTO COMPLETO :

Texto de la resolución:

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada (31/01/2012), vista la reclamación económico-administrativa que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, promovido por la entidad **X, S.A.U.** , con NIF: ... y en su nombre y representación por D. ... con NIF: ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., interpuesta en fecha 12 de junio de 2009 contra la resolución dictada en fecha 27 de mayo del 2009 por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se acuerda la estimación parcial de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones del IVA de los años 2004, 2005 y 2006 por la que solicita la devolución de las cuotas que considera que fueron indebidamente ingresadas por un importe total de 5.449.972,89 euros por el año 2004, 276.083,55 euros por el año 2005 y 395,36 euros por el año 2006.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO:

Con fecha 12 de diciembre de 2008 el interesado presenta un escrito en la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en el que solicita que la Agencia Tributaria proceda de oficio a la devolución de 5.726.451,80 euros por haberse *"ingresado indebidamente en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, dado que esos importes, según la Inspección de Tributos, fueron ingresados en la Agencia Tributaria con posterioridad a su devengo, levantando acta en los*

---

*ejercicios 2002-2003 y emitiendo liquidación por tal cantidad, por lo que se ha ingresado dos veces dicho importe en la Agencia Tributaria."*

El interesado expone en su escrito que el 26 de noviembre de 2007 se incoa acta de conformidad por la Inspección de Hacienda del Estado, A01 Núm. ..., por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido y períodos 2002/2003. De la liquidación derivada del acta resulta una cantidad a ingresar de 5.844.546,81 euros de cuota más 1.374.472,50 euros de intereses. Dicha cuota es resultado de haber declarado e ingresado las cuotas resultantes de determinadas facturas, detalladas en el acta, en un período posterior a producirse el devengo de las mismas. Como consta en el acta: "El sujeto pasivo se dedica a la construcción de obras, produciéndose el devengo del Impuesto en el momento de la recepción de las mismas, en virtud de lo dispuesto en el art.75.uno de la Ley 37/1992, determinándose la base imponible según lo dispuesto en los arts.78 a 81 de dicha Ley. El sujeto pasivo declara parte del IVA en momentos posteriores a la recepción de las obras, por lo que las bases imponibles mensuales deben modificarse conforme a la relación de facturas que se expresan a continuación (...)

Afirma que, dado que ha abonado la liquidación derivada del acta y que dichas cuotas se habían ingresado en períodos posteriores a la entrega de las obras, solicita la devolución de 5.726.451,80 euros incrementado en los intereses de demora por el ingreso indebido de dicha cantidad.

Los importes totales declarados en 2004, 2005 y 2006, correspondientes a las facturas que se consideran declaradas con posterioridad al devengo son los siguientes:

Año 2004 (enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, noviembre y diciembre): 5.449.972,89 euros

Año 2005 (enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, octubre y noviembre): 276.083,55 euros

Año 2006 ( febrero): 395,36 euros

**TOTAL: 5.726.451,80 euros**

Al citado escrito, adjunta copia del acta de conformidad de fecha 26 de noviembre de 2007.

## **SEGUNDO:**

En fecha 16 de abril de 2009 se emite propuesta de resolución en la que se señala que de acuerdo

---

con lo dispuesto en los artículos [66](#) y [67](#) de la Ley 58/2003 General Tributaria, el plazo para instar la rectificación de sus autoliquidaciones es de cuatro años a contar, en este caso, desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación que se presente rectificar. Asimismo señala que dado que la solicitud de rectificación de todas estas autoliquidaciones ha sido presentada el 12 de diciembre de 2008, ya ha prescrito el derecho a solicitar la rectificación de las autoliquidaciones presentadas con anterioridad al 12 de diciembre de 2004.

Sólo procede, por tanto, rectificar las autoliquidaciones de los períodos de noviembre de 2004 en adelante.

La rectificación de las autoliquidaciones dará lugar a devolución de ingresos indebidos por el siguiente importe:

Diciembre 2004: 21.657,36 euros

Febrero 2005: 94.317,74 euros

Marzo 2005: 49.265,26 euros

Junio 2005: 116.124,39 euros

Octubre 2005: 8.197,90 euros

Noviembre 2005: 8.178,26 euros

Marzo 2006: 395,36 euros

**TOTAL: 298.136,27 euros**

La propuesta se notifica el 28 de abril de 2009.

El 25 de mayo de 2009 el interesado formula alegaciones a la citada propuesta, reiterando que se ha producido duplicidad en el ingreso por 5.726.451,80 euros y que la Inspección en el momento de regularizar la situación tributaria del obligado, mediante las liquidaciones correspondientes a los ejercicios 2002 y 2003, sabía que las cuotas habían sido ingresadas en períodos posteriores, por lo que debería haber devuelto de oficio dichas cantidades sin necesidad de que el obligado las solicitara.

En fecha 27 de mayo de 2009 se emite acuerdo de estimación parcial de rectificación de autoliquidación en los mismo términos que los establecidos en la propuesta indicada, señalando además, que cuando el interesado tuvo conocimiento del criterio de la Inspección, en la fecha de incoación de las actas ( 26 de noviembre de 2007), aún estaba dentro del plazo de los cuatros años para instar la rectificación de las autoliquidaciones de todos los períodos del año 2004, y que a la fecha de la solicitud ( 12 de diciembre de 2008), ya habían prescrito los anteriores a 12 de diciembre de 2004.

Se acuerda, por tanto, la devolución de las cuotas correspondientes a los meses de diciembre del 2004 a febrero del 2006 por importe total de 298.136,27 euros.

### **TERCERO:**

En fecha 12 de junio de 2009 interpone reclamación económico-administrativa contra el acuerdo de estimación parcial de rectificación de autoliquidación de fecha 27 de mayo de 2009, señalado anteriormente.

Se emite comunicación de fecha 2 de septiembre de 2009 en el que se le concede un plazo de un mes para que examine el expediente y presente sus alegaciones adjuntando las pruebas que estime oportunas. Dicha comunicación se notifica el 9 de septiembre y el 30, presenta escrito de alegaciones.

El interesado manifiesta que el 26 de noviembre de 2007 se incoa acta por la Inspección de los Tributos, por el Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2002 y 2003 con resultado a ingresar de 5.844.546,81 euros más 1.374.472,50 euros de intereses. Que la cuota derivada del acta es consecuencia de haber declarado e ingresado las cuotas de IVA de determinadas facturas, en un período posterior al devengo del impuesto( 2004, 2005 y 2006). Dado que firma en conformidad y abona el importe de la liquidación derivada del acta, se produce un ingreso indebido de las cuotas en los ejercicios 2004, 2005 y 2006 que origina el derecho a la solicitar la devolución del mismo.

Señala que la Inspección conocía que dichas cuotas se habían declarado e ingresado en períodos posteriores, por lo que tenía que haber devuelto de oficio las cantidades indebidamente ingresadas.

Asimismo establece que el inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución comienza desde que se pagó la liquidación derivada del acta, que es cuando se produce la duplicidad en el ingreso.

Por todo lo expuesto, solicita que se dicte acto administrativo por el que se declare procedente la devolución de ingresos indebidos del IVA del 2004.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **PRIMERO:**

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer la reclamación económico-administrativa que se examina, que ha sido interpuesta en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria y en el RD 520/05 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

La cuestión que se plantea en la presente resolución es si el interesado tiene derecho a la devolución de los ingresos de las cuotas de IVA declaradas e ingresadas en las autoliquidaciones correspondientes a los períodos de enero a noviembre de 2004, por importe de 5.428.315,53 euros, cuotas que han sido regularizadas mediante acta de conformidad correspondiente al ejercicio 2003, e ingresadas por el sujeto pasivo.

Este Tribunal quiere destacar que aunque el interesado en su escrito de alegaciones hace referencia a todas las autoliquidaciones del año 2004, las únicas objeto de controversia son las correspondientes a los períodos de enero a noviembre, por importe total de 5.428.315,53 euros a ingresar (5.449.972,89 euros menos 21.657,36 euros de la autoliquidación de diciembre de 2004, ya que se acordó su devolución en el acuerdo de estimación parcial del procedimiento de rectificación de fecha 27 de mayo de 2009).

### **SEGUNDO:**

El Impuesto sobre el Valor Añadido, es un tributo que tiene su regulación en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA), y en el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba su Reglamento de desarrollo (RIVA). Dicha normativa interna es trasposición de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo, vigente hasta el 31 de diciembre de 2006, y de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, vigente a partir del 1 de enero de 2007.

---

El artículo 164.Uno.6 de la LIVA establece que los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados a "*presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del Impuesto resultante*". El artículo 167.Uno añade que "*los sujetos pasivos deberán determinar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda*".

El artículo 71 del RIVA establece en su apartado Uno que "*los sujetos pasivos deberán realizar por sí mismos la determinación de la deuda tributaria mediante declaraciones-liquidaciones ajustadas a las normas contenidas en los apartados siguientes*".

Por su parte, el artículo 99 señala en su apartado Uno que "*en las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho período del importe total de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas durante el mismo período de liquidación en el territorio de aplicación del Impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas*."

Es decir, en cada período de liquidación (mensual o trimestral), los sujetos pasivos deberán declarar las cuotas de IVA correspondientes a las operaciones devengadas en el mismo, de acuerdo con los criterios de devengo establecidos en la Ley, y del montante global, podrán deducir las cuotas tributarias que sean deducibles, y de acuerdo con los requisitos de deducción establecidos en la Ley, dando como resultado una cantidad a ingresar, devolver o compensar.

Del examen del expediente se deduce que mediante acta de conformidad de fecha 26 de noviembre de 2007, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes regularizó la situación tributaria del obligado del ejercicio 2003, imputando a dicho período cuotas de IVA correspondientes a operaciones que de acuerdo con las normas de devengo, debió declarar en cada declaración-liquidación del período 2003, cosa que no hizo, razón por la cual la Inspección, regularizó su situación, dictando liquidación ajustada a derecho, deviniendo firme al no ser recurrida.

No obstante, las cuotas devengadas en el período 2003, fueron declaradas por el sujeto pasivo en períodos posteriores, mediante la presentación de las autoliquidaciones correspondientes a los ejercicios 2004, 2005 y 2006.

Ahora bien, tal y como se desprende del expediente, parece claro que se ha producido una duplicidad en el pago de la deuda tributaria:

- Una derivada de las autoliquidaciones presentadas por el sujeto pasivo correspondientes a los períodos de los años 2004, 2005 y 2006, en las que incluye las operaciones objeto de regularización en el acta de conformidad correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido del

ejercicio 2003.

- Otra, derivada de la regularización mediante acta de conformidad, imputando a los periodos correspondientes al año 2003 las mismas cuotas que, aunque por error, ya había declarado en periodos posteriores, exigiendo además el ingreso de la cuota resultante del acta, pese a saber la Administración, al tiempo de regularizar la situación del obligado tributario, que las cuotas ya habían sido declaradas e ingresadas. A lo largo del procedimiento de inspección correspondiente al ejercicio 2003 la Administración era conocedora de esa circunstancia, al establecer en el acta lo siguiente:

*"El sujeto pasivo se dedica a la construcción de obras, produciéndose el devengo del Impuesto en el momento de la recepción de las mismas en virtud de lo dispuesto en el artículo 75.Uno de la Ley 37/1992, determinándose la Base Imponible según lo dispuesto en los arts. 78 a 81 de dicha Ley. El sujeto pasivo declara parte del IVA en momentos posteriores a la recepción de las obras, por lo que las bases imponibles mensuales deben modificarse conforme a la relación de facturas que se expresan a continuación..."*

Es decir, nos encontramos ante una situación en la que se ha ingresado dos veces la misma cuota tributaria, solución que, obviamente, es totalmente insatisfactoria, y que en ocasiones no puede solucionarse, aunque se verifique su producción, por las limitaciones que suponen el sometimiento del ejercicio de los derechos a los plazos y procedimientos establecidos por la Ley.

Sobre esta materia, este Tribunal Económico-Administrativo se ha pronunciado en otras ocasiones. En concreto, en resolución de fecha 1 de junio de 2010 (RG 83/2007), señala en su fundamento de derecho tercero:

*En efecto, en estos casos en los que el obligado tributario efectúa un ingreso con ocasión de la presentación de una autoliquidación deviniendo éste, "posteriormente" indebido como consecuencia de un acto administrativo de fecha posterior y que condiciona el importe autoliquidado; o con otras palabras, en aquellos casos en los que la Administración tributaria regularice un ejercicio, de forma tal que dicha regularización incida en otro posterior no sometido a inspección (en el presente, la regularización del IS de 1996, 1997, 1998 y 1999, que incide en los ejercicios 2000 y 2001), generando que en dicho ejercicio posterior, el contribuyente haya pagado de más, es criterio de este Tribunal (entre otras las Resoluciones de 8 de noviembre de 2006, RG 3754/04, RG ...) , que la Administración deba iniciar de oficio respecto de dicho ejercicio posterior un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, o en su caso, ampliar actuaciones respecto a dicho ejercicio posterior afectado. De tal manera que nos encontraríamos con un ingreso indebido de acuerdo con lo previsto en el artículo 221.1 b) de la LGT "Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación".*

*La Administración tributaria, la Inspección de los Tributos, está obligada a regularizar la situación tributaria de los contribuyentes aplicando la normativa aplicable a cualquier supuesto de hecho de*

*obligaciones tributarias; es más, está obligada a comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de las devoluciones tributarias, así como a practicar las correspondientes liquidaciones resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación (artículo 141 de la LGT). En el presente, la Inspección de los tributos no actuó de acuerdo con las funciones que tiene atribuidas y realizó una regularización "parcial" de las operaciones comprobadas, dando lugar a una situación, cuanto menos irregular o anómala, pues, en el caso de que XXXXX SA hubiera ingresado la deuda tributaria liquidada por la Inspección, se la estaría privando de la posibilidad de obtener la devolución de los ingresos indebidos, al trasladarle la carga de "solicitar" la devolución, situando el cómputo del plazo de prescripción para "solicitarla", en una fecha anterior a aquella en la que el ingreso resultó indebido, lo cual resulta contrario a la propia concepción jurídica de la prescripción.*

Si analizamos el caso concreto que nos ocupa, nos encontramos con que la actuación inspectora correspondiente al ejercicio 2003, se modifica la base imponible, incluyendo cuotas devengadas en los periodos del citado ejercicio y que el contribuyente declaró con posterioridad, en concreto en los periodos correspondientes a los ejercicios del 2004, 2005 y 2006. Cuando la Administración realiza esa liquidación es conocedora de la circunstancia descrita, de modo que obligando a pagar al contribuyente las cantidades que le constan ingresadas le está conminando a realizar un pago que bien puede considerarse indebido por duplicado.

Una actuación más congruente hubiera sido que, sin perjuicio de la liquidación de los intereses de demora y sanciones que correspondiesen por la ausencia del ingreso en el periodo correspondiente de las cuotas de IVA devengadas, se exigiese, en su caso, tan solo el ingreso de la deuda correspondiente a los periodos regularizados que no estuviesen ya ingresados en la Hacienda Pública, es decir, previo examen de que las cuotas devengadas correspondientes a los periodos del año 2003, que se hubieran declarado e ingresado en periodos posteriores, debería calcularse por la Administración el exceso de ingreso que por dichas cuotas se hubiera producido, para reducir en el mismo importe la exigibilidad de la deuda liquidada correspondiente a los periodos del ejercicio 2003.

Otra cosa legitimaría la exigibilidad de un segundo ingreso fiscal por el mismo concepto y, con ello, abocaría a solucionar la situación a través de la iniciación de un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, al amparo del art. 221. 1 a) de la LGT, una vez que se hubiera realizado efectivamente el ingreso íntegro de la deuda tributaria liquidada en el ejercicio 2003.

En relación con esta cuestión debemos precisar lo siguiente. En general, la existencia de dos liquidaciones (o autoliquidaciones) relativas a distintos periodos, sirve de título del ingreso exigible, de modo que, mientras alguna de ellas no sean revisadas, no puede entenderse producido un ingreso indebido, ni un doble pago de una misma deuda tributaria; y ello por cuanto cada acto liquida una deuda tributaria distinta. No sucede así sin embargo cuando es la propia liquidación la que parte de la consideración de que está determinando una deuda previamente liquidada por el sujeto pasivo. En tal caso, lejos de servir de título para permitir que se considere que se está liquidando (y pagando) una deuda diferente, es el propio acto administrativo el que pone de manifiesto un eventual doble pago.



Cuando esta situación surge, la necesidad de evitar un enriquecimiento injusto de la Administración, requiere tener en cuenta el ingreso previamente efectuado por el sujeto pasivo en otro periodo, para no exigirlo nuevamente, o, en caso de ya haber sido exigido el segundo ingreso proceder a reconocer el derecho a la devolución de ingresos indebidos por duplicidad en el pago de la deuda tributaria.

En este mismo sentido se ha pronunciado este TEAC en Resoluciones de 30 de junio de 2011 (R.G.: 3713/2009 y 5573/2009) y de 1º de diciembre de 2011 (R.G.: 4633/2009)

### **TERCERO:**

Precisamente, esta situación es la que ha surgido en el caso planteado en la presente resolución. Existe un acto administrativo (la liquidación derivada del acta de conformidad), que pone de manifiesto un eventual doble pago, y dado que la Administración no ha tenido en cuenta el ingreso efectuado por el sujeto pasivo en otro periodo, en concreto en los periodos 2004, 2005 y 2006, la única solución es reconocer el derecho a la devolución de las cuotas ingresadas una vez que se haya realizado efectivamente el ingreso íntegro de la deuda tributaria liquidada en el ejercicio 2003.

Tal y como se desprende de lo expuesto en la presente resolución, la duplicidad del pago de la deuda tributaria se habrá producido en la fecha en que se produce el ingreso de las cuotas derivadas del acta y es en esa fecha, cuando nace el derecho del reclamante a solicitar la devolución de los ingresos indebidos.

En el acuerdo de fecha 27 de mayo de 2009, la Administración reconoce al interesado el derecho a la devolución de ingresos indebidos correspondiente a los periodos de diciembre de 2004 y los periodos de los años 2005 y 2006, por lo que se deduce que el interesado había ingresado las cantidades derivadas del acta de conformidad de fecha 26 de noviembre de 2007. Por lo tanto, si presentó el escrito de devolución de ingresos indebidos el 12 de diciembre de 2008, a esa fecha todavía no había prescrito el derecho del reclamante a solicitar la devolución de ingresos indebidos correspondiente a los periodos objeto de controversia en la presente resolución, de enero a noviembre de 2004, por importe total de 5.428.315,53 euros, debiendo este Tribunal anular la resolución impugnada y ordenar la devolución de las cantidades reclamadas por el interesado.

Por todo lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, vista la reclamación económico-administrativa, que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, promovido por la entidad **X, S.A.U.**, con NIF: ..., y en su nombre y representación por D. ..., con NIF: ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ... interpuesta en fecha 12 de junio de 2009 contra la resolución dictada en fecha 27 de mayo del 2009 por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se acuerda la estimación parcial de la solicitud de rectificación

de autoliquidaciones del IVA de los años 2004, 2005 y 2006 por la que solicita la devolución de las cuotas que considera que fueron indebidamente ingresadas por un importe total de 5.449.972,89 euros por el año 2004, 276.083,55 euros por el año 2005 y 395,36 euros por el año 2006 ACUERDA: **estimar** la presente reclamación económico-administrativa, en los términos establecidos en el último fundamento de la presente resolución.