



Criterio 1 de 1 de la resolución: **07259/2012/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **Vocalía Cuarta**

Fecha de la resolución: **23/10/2014**

Asunto:

IVA. Prohibición del efecto vertical descendente en la aplicación del supuesto de no sujeción del artículo 7.1.a) LIVA, en su redacción anterior a la reforma de la Ley 4/2008.

Criterio:

La invocación de la aplicabilidad directa de la normativa de la Unión Europea (efecto directo del Derecho Europeo), para no aplicar la normativa interna de un estado en la regulación de las relaciones entre particulares y los estados (efecto directo vertical) sólo puede hacerse por los particulares (efecto directo vertical ascendente). Un estado no pueden ampararse en la normativa de la Unión Europea (efecto directo vertical descendente) para no aplicar su propia normativa interna en perjuicio de los particulares.

En el caso concreto, el sujeto pasivo aplicó a una operación la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido prevista en el artículo 7.1.a) de la Ley 37/1992 (LIVA), antes de la modificación del artículo 7 por Ley 4/2000. La Administración Tributaria aplicó lo dispuesto en ese precepto, basándose en la interpretación que sobre el artículo 5.8 Directiva 77/388/CEE (actual artículo 19 Directiva 2006/112/CE) efectúa la mencionada sentencia del TJUE, de fecha 27 de noviembre de 2003 (asunto C-497/01, Zita Modes), lo que tuvo como consecuencia la aplicación directa de la norma europea (con el efecto de sujeción, devengo y exigencia del impuesto) mediante el efecto directo vertical descendente, en perjuicio para el obligado tributario. Tal interpretación no es conforme a derecho, pues la invocación de la normativa UE por parte de un estado para no aplicar la normativa interna de ese mismo estado (efecto directo vertical descendente) en perjuicio de los particulares, **está prohibida por la jurisprudencia el Tribunal de Justicia de la Unión Europea**.

Reitera criterio de RG 480/2013 (28-10-2013) y RG 147/2012 (20-09-2012), en cuanto a la prohibición del efecto directo vertical descendente del derecho de la Unión Europea, en perjuicio de los particulares.

Referencias normativas:

Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
7.1.a)

Conceptos:

Derecho comunitario
Efecto directo
Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
Jerarquía normativa
Particulares

Texto de la resolución:

En la villa de Madrid, en la fecha indicada, en la reclamación económico-administrativa que, en segunda instancia, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 229.1.c) de la Ley 58/2003 General Tributaria, pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesta por **D. A ...**, NIF: ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de fecha 27 de septiembre de 2012, por la que se desestima reclamación económico-administrativa interpuesta contra acuerdo de liquidación, de fecha 9 de marzo de 2011, emitido por la Dependencia Regional de Inspección, Sede Valencia, de la Delegación Especial de Valencia, de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2006.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Mediante acuerdo de liquidación, de fecha 9 de marzo de 2011, A23 ..., emitido por la Dependencia Regional de Inspección, Sede Valencia, de la Delegación Especial de Valencia, por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2006, se determina una cuota a ingresar por importe de 751.999,18 €.

La regularización efectuada en dicho acuerdo se fundamenta en la no consideración de una operación no sujeta a IVA, de la transmisión realizada por el reclamante, mediante escritura de fecha 30 de junio de 2006, de determinados inmuebles en favor de la entidad **C...**, **SL**, NIF:

Por su parte, por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana se emitió resolución, de fecha 27 de septiembre de 2012, por la que se desestimó la reclamación interpuesta, confirmándose el acuerdo de liquidación impugnado.

SEGUNDO: Como se recoge en el acuerdo de liquidación, con anterioridad al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, "el órgano de Gestión Tributaria de la Administración de la AEAT en ..., inició con fecha 12/06/2007, un procedimiento de comprobación limitada relativo al IVA ejercicio 2006".

En particular, mediante requerimiento, de fecha 11 de junio de 2007, emitido por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de ..., de la AEAT, se solicitó al obligado tributario la aportación de determinada documentación relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2006.

Por su parte, en dicho requerimiento se indica lo siguiente:

"Con la notificación de la presente comunicación se inicia un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada, procedimiento que puede finalizar con la práctica de una liquidación provisional.

El alcance de este procedimiento se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados. En concreto:

- Contrastar que los datos que figuran en el Libro Registro de Facturas Expedidas han sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones y en la declaración resumen anual, así como comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutivos que sean solicitados a la vista de dicho Libro.

- Contrastar que los datos que figuran en el Libro Registro de Facturas Recibidas han sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones y en la declaración resumen anual, así como comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutivos que sean solicitados a la vista de dicho Libro.

- Contrastar que los datos que figuran en el Libro Registro de Determinadas Operaciones Intracomunitarias han sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones y en la declaración resumen anual, así como comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutivos que sean solicitados a la vista de dicho Libro."

Por otro lado, mediante resolución expresa del procedimiento, de fecha 22 de junio de 2007, emitida por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de ..., de la AEAT, se recoge lo siguiente:

"Como resultado de la comprobación limitada realizada en relación con las autoliquidaciones y la declaración resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio 2006, y habiendo quedado aclaradas las incidencias que dieron lugar a este procedimiento, esta oficina le comunica que conforme a la normativa vigente no procede regularizar la situación tributaria."

TERCERO: En fecha 27 de septiembre de 2010 se notificó comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación, emitida el día 24 de septiembre de 2010, por la Dependencia Regional de Inspección, sede ..., de la AEAT, por el Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 1T/2006 a 4T/2006.

En dicha comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación se establece lo siguiente:

"Las actuaciones inspectoras tendrán carácter general de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 de la LGT y en el artículo 178 del RGAT."

Por otro lado, en el curso de dichas actuaciones, en fecha 21 de enero de 2011 se emitió acta de disconformidad, A02 ..., en la que se determina una cuota a ingresar por importe de 751.999,18 €, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2006.

Posteriormente, en fecha 9 de marzo de 2011, se emitió acuerdo de liquidación, A23 ..., por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2006, contra el que se interpuso, en fecha 11 de abril de 2011, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana.

CUARTO: Mediante escritura pública, de fecha 30 de junio de 2006, otorgada ante el Notario de ..., D. ..., con número 2.504 de su protocolo, se eleva a público documento privado en el que se recoge contrato de compraventa de participaciones sociales de la entidad **C... SL**, en virtud del cual por el reclamante se transmite a **X..., SL**, NIF: ..., las participaciones sociales 1 a 100 ambos inclusive representativas del cien por cien del capital de la entidad **C... SL**, por un importe de 5.947.840€.

Por otro lado, mediante escritura pública, de fecha 30 de junio de 2006, otorgada ante el Notario de ..., D. ..., con número 2.507 de su protocolo, el reclamante transmite a **C... SL**, determinados inmuebles por importe de 4.700.000€.

QUINTO: Por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana se dictó resolución, en fecha 27 de septiembre de 2012, en la que se desestimaba la reclamación interpuesta contra el acuerdo de liquidación, considerándose, entre otros extremos, lo siguiente:

- Las actuaciones de comprobación limitada interrumpieron el plazo de prescripción del derecho de la Administración Tributaria a determinar la deuda tributaria.

- El alcance de la actuación de comprobación limitada *"no cabe extenderlo a la comprobación de la correcta aplicación del supuesto de no sujeción contemplado en el artículo 7 LIVA, por lo que no cabe invocar el efecto de cierre previsto en el artículo 140 LGT en relación con una comprobación inspectora que ha tenido un contenido excluido del alcance de las actuaciones de comprobación limitada previas"*.

- La operación efectuada en fecha 30 de junio de 2006 *"no puede acogerse a la no sujeción, al no existir cesión de una "parte autónoma de una empresa", requisito que se exige por la jurisprudencia del TJUE para aplicar este supuesto de no sujeción"*.

- Concorre una incompatibilidad entre el IVA y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, *"tributo cuya gestión ha sido asumida, por cesión del Estado, por la Comunidad Autónoma", señalándose que "la Inspección de Hacienda no pudo entrar a conocer de la improcedencia de la autoliquidación del ITP ni pudo acordar la devolución de ingresos indebidos invocada, ya que son competencia exclusiva de los órganos tributarios de la Comunidad Autónoma, ante los que se debe suscitar el correspondiente procedimiento por el recurrente"*.

SEXTO: Por el reclamante se interpuso, en fecha 23 de noviembre de 2012, recurso de alzada contra la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana, de fecha 27 de septiembre de 2012, notificada el día 23 de octubre de 2012, formulándose alegaciones que, en síntesis, son las siguientes:

- Se considera que ha prescrito el derecho de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2006.

- Imposibilidad de realizar una nueva regularización respecto de un impuesto y período ya regularizado.

- Aplicación de la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido 7.1º Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- Aplicación, subsidiaria de la exención prevista en el artículo 20.Uno.22º LIVA.

- Procedencia de la devolución de ingresos indebidos por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas aplicado a la operación objeto de controversia.

Por otro lado, en fecha 7 de febrero de 2014, por el reclamante se presentó escrito de alegaciones complementarias, haciéndose referencia a sentencia de la Audiencia Nacional, de fecha 24 de octubre de 2013, que, según el reclamante, *"declara la imposibilidad del ejercicio de la potestad comprobadora de la Administración Tributaria, dada la previa existencia de resoluciones referidas al*

mismo impuesto y período que los regularizados más adelante, que ponían fin a sendos procedimientos de comprobación limitada". Mediante escrito de fecha 07 de octubre de 2014, la entidad invoca en su favor, en relación con la misma cuestión, otra sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de mayo de 2014, en la que, a juicio del reclamante, se declara la imposibilidad de comprobar el mismo tributo y ejercicio en sede de la entidad absorbida y otra vez en sede de la entidad absorbente.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Concurren en el presente recurso de alzada, los requisitos procesales de competencia de este Tribunal, capacidad del actor, legitimación del reclamante e impugnabilidad del acto reclamado según lo dispuesto en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre y Reglamento General de desarrollo de la citada ley de 13 de mayo de 2005 en materia de revisión en vía administrativa.

SEGUNDO: Con carácter previo al análisis de la cuestión de fondo, esto es, si la transmisión de inmuebles recogida en escritura pública de fecha 30 de junio de 2006, número 2.507 de protocolo, es una operación sujeta o no sujeta a IVA, debe examinarse si ha prescrito el derecho de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2006.

Con la finalidad de determinar si la notificación de la comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación, efectuada el día 27 de septiembre de 2010, se efectuó transcurrido el plazo de prescripción, debe hacerse referencia a los siguientes hitos del iter administrativo:

Actuaciones de comprobación por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de ... de la AEAT

Mediante requerimiento, de fecha 11 de junio de 2007, emitido por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de ..., de la AEAT, se solicitó al obligado tributario la aportación de determinada documentación relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2006.

Por su parte, en dicho requerimiento se establece lo siguiente:

"Con la notificación de la presente comunicación se inicia un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada, procedimiento que puede finalizar con la práctica de una liquidación provisional.

El alcance de este procedimiento se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados. En concreto:

- *Contrastar que los datos que figuran en el Libro Registro de Facturas Expedidas han sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones y en la declaración resumen anual, así como comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutivos que sean solicitados a la vista de dicho Libro.*

- *Contrastar que los datos que figuran en el Libro Registro de Facturas Recibidas han sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones y en la declaración resumen anual, así como comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutivos que sean solicitados a la vista de dicho Libro.*

- *Contrastar que los datos que figuran en el Libro Registro de Determinadas Operaciones Intracomunitarias han sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones y en la declaración resumen anual, así como comprobar los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutivos que sean solicitados a la vista de dicho Libro."*

Por otro lado, en diligencia, de fecha 22 de junio de 2007, se recoge lo siguiente:

"2. El compareciente manifiesta: La operación de transmisión de 30/06/2006 en la que se transmiten una serie de parcelas que constituyen el patrimonio empresarial del obligado tributario no se sujetó al Impuesto sobre el Valor Añadido, precisamente por cumplir los requisitos que se establecen en el artículo 7 de la Ley 37/1992 del citado impuesto, esto es, se transmite la totalidad del patrimonio empresarial, se realiza a favor de un único adquirente, y este continúa el ejercicio de la actividad de enseñanza que se venía ejerciendo hasta el momento de la transmisión."

Por su parte, mediante resolución expresa del procedimiento, de fecha 22 de junio de 2007, emitida por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de ..., de la AEAT, se recoge lo siguiente:

"Como resultado de la comprobación limitada realizada en relación con las autoliquidaciones y la declaración resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio 2006, y habiendo quedado aclaradas las incidencias que dieron lugar a este procedimiento, esta oficina le comunica que conforme a la normativa vigente no procede regularizar la situación tributaria."

Notificación de comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación

En fecha 27 de septiembre de 2010 se notificó comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación, emitida el día 24 de septiembre de 2010, por la Dependencia Regional de Inspección, sede Valencia, de la AEAT, por el Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 1T/2006 a 4T/2006.

En dicha comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación se establece lo siguiente:

"Las actuaciones inspectoras tendrán carácter general de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 de la LGT y en el artículo 178 del RGAT."

TERCERO: Según los hitos del iter administrativo mencionados anteriormente, en primer lugar se notifica el inicio de un procedimiento de comprobación limitada, de alcance parcial, relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2006, circunscrito, según el requerimiento de fecha 11 de junio de 2007, *"a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados"*. Por su parte, en sede de dicho procedimiento de comprobación limitada se emite, en fecha 22 de junio de 2007, resolución expresa, en la que se recoge que *"conforme a la normativa vigente no procede regularizar la situación tributaria"*.

Posteriormente, en fecha 27 de septiembre de 2010 se notifica comunicación, de fecha 24 de septiembre de 2010, de inicio de actuaciones de comprobación e investigación, por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2006, con carácter general.

Por su parte, mediante el acuerdo de liquidación se recoge la regularización de la situación tributaria del reclamante, en virtud de la cual se eleva la base imponible correspondiente al segundo trimestre del ejercicio 2006, por importe de 4.700.000€.

Por otro lado, el plazo de prescripción del derecho de la Administración Tributaria a determinar la deuda tributaria se encuentra recogido en el artículo 66.a) Ley 58/2003, General Tributaria, en el que se establece lo siguiente:

“Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.”

Por su parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 67.1 LGT, el plazo de prescripción recogido en el mencionado artículo 66.a) LGT se comenzará a contar “desde el día siguiente a aquel en el que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación”.

En el presente supuesto en el que por la Administración Tributaria se regulariza el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al segundo trimestre del ejercicio 2006, debe señalarse que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 71.4 del Real Decreto 1624/1992, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud del cual “la declaración-liquidación deberá cumplimentarse y ajustarse al modelo que, para cada supuesto, determine el Ministro de Hacienda y presentarse durante los veinte primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación mensual o trimestral, según proceda”, el plazo reglamentario de presentación de la declaración-autoliquidación correspondiente al segundo trimestre del ejercicio 2006 finalizó el día 20 de julio de 2006.

Por otro lado, el plazo de prescripción recogido en el artículo 66.a) LGT, se interrumpe por las siguientes causas previstas en el artículo 68.1 LGT, según redacción original de la Ley 58/1963:

“El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.”

CUARTO: En la resolución, de fecha 27 de septiembre de 2012, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, se considera que la actuación de comprobación limitada interrumpió el derecho de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria sin que concurra una pretendida prescripción parcial, recogiéndose en el fundamento de derecho Tercero de dicha resolución lo siguiente:

“A juicio de este Tribunal, el tenor literal del precepto [artículo 68 Ley 58/2003, General Tributaria] es suficientemente claro para su aplicación a este caso. No se discute que se desarrolló una actuación de comprobación limitada que incluyó en su alcance el concepto tributario y periodos ahora regularizados, dicha actuación interrumpió la prescripción de tales obligaciones tributarias, pues es un procedimiento tendente a la regularización, y, finalmente, la interrupción determinó un nuevo inicio del plazo de prescripción. Cabe destacar la consideración de la prescripción parcial que invoca el recurrente, por no existir tal concepto de prescripción parcial; por ser contrario al propio concepto de prescripción, que alcanza a acciones, en este caso, el derecho a liquidar y que tal liquidación alcanza a la obligación tributaria y no a componentes aislados de ésta”.

En alegaciones formuladas en el recurso de alzada interpuesto, se considera que “han transcurrido más de cuatro años entre la fecha de finalización del plazo reglamentario de presentación de la liquidación correspondiente al 2º del IVA 2006 –20 de julio de 2006- y la fecha de notificación de la comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación e investigación tributaria –27 de septiembre de 2010-”, en virtud del “distinto alcance de la comprobación limitada y de las actuaciones de comprobación e investigación tributaria”.

Se considera, asimismo, por el reclamante, que ha tenido lugar una prescripción parcial, así como una desagregación del hecho imponible.

En apoyo de sus pretensiones, el reclamante se remite a lo establecido en resolución de este TEAC, de fecha 26 de marzo de 2009 (R.G.: 3329/2007).

Debe señalarse que en doctrina de este Tribunal Económico-Administrativo Central, recogida en resoluciones de fecha 23 de julio de 2009 (R.G.: 00/8232/2008) y 22 de octubre de 2009 (R.G.: 00/1529/2009), se ha cambiado el criterio anteriormente recogido en la resolución mencionada por el reclamante, así como en resoluciones de este TEAC de fecha 19 de abril de 2007 (R.G.:1734/2005) y de 12 de julio de 2007 (R.G.: 007242/2005), estableciéndose, en aplicación de la jurisprudencia del Tribunal Supremo recogida, entre otras, en sentencia de fecha 6 de noviembre de 2008, “la tesis de que las actuaciones realizadas por la Inspección en el ámbito de una comprobación parcial, (...), interrumpe la prescripción del derecho de la Administración a liquidar cualesquiera elementos del hecho imponible por el mismo Impuesto y ejercicio del contribuyente” (F.D. 9º, resolución TEAC de fecha 23 de julio de 2009, R.G.: 00/8232/2009), así como que la comunicación de inicio de comprobación e investigación con alcance parcial interrumpe la prescripción del derecho de la Administración a liquidar todo el tributo con carácter general, según lo recogido en el fundamento de derecho Segundo de la resolución de este Tribunal, de fecha 22 de octubre de 2009 (R.G.: 00/1529/2009).

En particular, en el fundamento de derecho Noveno de la resolución de este TEAC de fecha 23 de julio de 2009 (R.G.: 00/8232/2008), tras la referencia, entre otras, a la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 25 de febrero de 2008, y de fecha 6 de noviembre de 2008, se establece lo siguiente:

“NOVENO.- En atención a esta doctrina emanada del Tribunal Supremo, este Tribunal Económico Administrativo Central ha de modificar el criterio vertido en las resoluciones expuestas en el Fundamento de Derecho séptimo, acogiendo la tesis de que las actuaciones realizadas por la Inspección en el ámbito de una comprobación parcial, que se plasma en un acta previa, interrumpe la prescripción del derecho de la Administración a liquidar cualesquiera elementos del hecho imponible por el mismo Impuesto y ejercicio del contribuyente.

Aplicado ello al supuesto que nos ocupa, la notificación a la interesada, el 7 de julio de 2003, de la comunicación de inicio de actuaciones de carácter parcial por el IS, ejercicio 1998, en cuya comunicación se informaba al contribuyente del efecto de interrupción de la prescripción (dato que, aunque el Tribunal Supremo considera no determinante, ha de dejarse constancia de que en el presente supuesto la formalidad fue cumplida), interrumpió el plazo de prescripción en los términos del artículo 66 de la LGT, por lo que cuando se comunicó a la interesada, el 30 de marzo de 2004 (página 621 del expediente), la Orden de ampliación de las actuaciones de comprobación parcial, al régimen de tributación de la sociedad en transparencia (orden adoptada el 1 de abril de 2004, según el escrito obrante en la página 638 del expediente), no se había producido la prescripción declarada por el Tribunal Regional.

En este punto, pues, ha de estimarse el recurso del Director del Departamento, declarando no prescrito el ejercicio 1998, por lo que

las actuaciones de regularización en el sentido de considerar a la entidad sometida al régimen de transparencia fiscal tienen plena eficacia.”

Por otro lado, en el fundamento de derecho Décimo de la resolución de este Tribunal, de fecha 23 de julio de 2009 (R.G.: 00/8232/2008), se establece lo siguiente:

“**DECIMO.-** La conclusión alcanzada por el Tribunal Supremo parece que resultaría aplicable, inclusive con mayor claridad, en el marco de la nueva Ley General Tributaria, 58/2003, desarrollada en los aspectos en este punto relevantes, por el RD 1065/2007, de 27 de julio.

A este respecto, cabe resaltar los siguientes preceptos:

El artículo 68 de la LGT, relativo a la “Interrupción de los plazos de prescripción.

1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.”

Con el subrayado se pretende destacar la diferente expresión utilizada por esta nueva Ley. Con ella se está haciendo referencia tanto a los supuestos en que se regulariza la totalidad de la obligación tributaria del contribuyente como aquellos otros en que alcanza sólo parcialmente algunos de sus elementos, es decir, los supuestos en que anteriormente se decía que se desagregaba el hecho imponible en hechos imponibles determinados o cuando de cualquier otro modo se circunscriba su objeto a límites mas reducidos, que eran los que constituían el objeto de una comprobación parcial y consiguientemente de una acta previa.

Por ello también se modifica la dicción de los preceptos reguladores de esta materias (comprobación parcial y actas previas) en coherencia con esta nueva terminología “elementos de la obligación tributaria”.

Así sucede en el artículo que recoge las clases de liquidaciones tributarias: **Artículo 101 de la nueva LGT:**

“(…)

2. Las liquidaciones tributarias serán provisionales o definitivas.

3. Tendrán la consideración de definitivas:

a) Las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

b) Las demás a las que la normativa tributaria otorgue tal carácter.

4. En los demás casos, las liquidaciones tributarias tendrán el carácter de provisionales.

Podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos:

a) Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

b) Cuando proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria. Se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el acuerdo al que se refiere el artículo 155 de esta ley no incluya todos los elementos de la obligación tributaria, cuando la conformidad del obligado no se refiera a toda la propuesta de regularización, cuando se realice una comprobación de valor y no sea el objeto único de la regularización y en el resto de supuestos que estén previstos reglamentariamente.”

Igual terminología utiliza esta misma **Ley** al regular el “Alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección” en el **Artículo 148:**

“1. Las actuaciones del procedimiento de inspección podrán tener carácter general o parcial.

2. Las actuaciones inspectoras tendrán carácter parcial cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el periodo objeto de la comprobación y en todos aquellos supuestos que se señalen reglamentariamente. En otro caso, las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general en relación con la obligación tributaria y periodo comprobado.

3. Cuando las actuaciones del procedimiento de inspección hubieran terminado con una liquidación provisional, el objeto de las mismas no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de esta ley y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias.”

También en igual sentido y con la misma terminología se expresa el **artículo 178 del RD. 1065/2007:** “Extensión y alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección”

1. Las actuaciones del procedimiento inspector se extenderán a una o varias obligaciones y periodos impositivos o de liquidación, y podrán tener alcance general o parcial en los términos del artículo 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general, salvo que se indique otra cosa en la comunicación de inicio del procedimiento inspector o en el acuerdo al que se refiere el apartado 5 de este artículo que deberá ser comunicado.

3. Las actuaciones del procedimiento inspector tendrán carácter parcial en los siguientes supuestos:

a) Cuando las actuaciones inspectoras no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el periodo objeto de comprobación.

(…)”

Puesto que, como hemos visto el artículo 68 de la Ley 58/2003 refiere la interrupción a cualquier acción de la Administración

tributaria conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, etc. de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria, parece claro que pretende abarcar todos los supuestos, que constituyen el sustrato de uno y otro tipo de actuaciones, de carácter general y de carácter parcial.

Así se desprende también de una interpretación sistemática con otros preceptos de la ley, y todo ello a la luz del análisis del instituto de la prescripción hecho por el Tribunal Supremo, pues, además del cambio de redacción dado por la nueva LGT, que se acaba de resaltar en la normas trascritas, hay otro precepto que, en conjunción con los expuestos indica con contundencia que cualquier actuación de las indicadas tiene virtualidad interruptiva.

Dicho precepto es el **artículo 149** de la Ley 58/2003, General Tributaria, en el que se recoge la solicitud del obligado tributario de una inspección de carácter general:

"1. Todo obligado tributario que esté siendo objeto de unas actuaciones de inspección de carácter parcial podrá solicitar a la Administración tributaria que las mismas tengan carácter general respecto al tributo y, en su caso, períodos afectados, sin que tal solicitud interrumpa las actuaciones en curso.

2. El obligado tributario deberá formular la solicitud en el plazo de 15 días desde la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras de carácter parcial.

3. La Administración tributaria deberá ampliar el alcance de las actuaciones o iniciar la inspección de carácter general en el plazo de seis meses desde la solicitud. El incumplimiento de este plazo determinará que las actuaciones inspectoras de carácter parcial no interrumpan el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y período con carácter general".

Según este precepto, cuando un obligado tributario está siendo objeto de unas actuaciones de inspección de carácter parcial puede solicitar a la Administración tributaria que las mismas tengan carácter general. Esta posibilidad ya existía en la anterior regulación si bien lo novedoso son las consecuencias que se prevén en el apartado 3.

En efecto, en el artículo 28 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, se establecía el derecho de éstos que estuvieran siendo objeto de una comprobación parcial, a solicitar que dicha comprobación tuviese carácter general; se preveía que la Administración debería iniciar dicha comprobación en seis meses desde la solicitud, pero nada más se decía al respecto y no se regulaba consecuencia alguna de un hipotético incumplimiento. Posteriormente, el artículo 33 bis, añadido en el Reglamento de Inspección de los Tributos de 1986, por la disposición final 1ª del Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, regula esta solicitud de comprobación de carácter general, pero tampoco contempla consecuencia alguna desde el punto de vista de la prescripción como consecuencia de un hipotético incumplimiento de la Administración del plazo de seis meses para acordar la ampliación o inicio de actuaciones con este carácter general. Sí prevé una serie de reglas a efectos del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras a que se refería el artículo 31 de ese mismo Reglamento inspector pero, reiteramos, nada se recoge respecto a la incidencia en la interrupción de la prescripción, como se hizo posteriormente en la nueva Ley 58/2003. En esta, se prevé en el apartado 3 del artículo 149 que, si la Administración tributaria incumple el plazo de seis meses para ampliar las actuaciones o iniciar las de carácter general solicitadas por el contribuyente, las actuaciones inspectoras de carácter parcial no interrumpen el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y período con carácter general.

De ello se deduce que, contemplada como excepción la falta de eficacia interruptiva en el caso de que habiendo sido solicitada por el obligado tributario la extensión de la comprobación a general, la Administración Tributaria no lo haya acordado en seis meses, la regla general cuando la Administración no incumple el plazo señalado o cuando el contribuyente no lo ha solicitado, es que las actuaciones inspectoras de carácter parcial sí interrumpen el plazo de prescripción para comprobar cualesquiera otros aspectos no incluidos en aquellas.

A esta misma conclusión parece apuntar el Tribunal Supremo en la mencionada sentencia de 6 de noviembre de 2008, al citar de pasada a la nueva Ley General Tributaria, manifestando que " Como puede apreciarse, del examen conjunto de los citados preceptos se infiere que, conforme a la normativa vigente en el momento de autos, cualquier actuación administrativa que tenga por objeto la comprobación, aunque sea parcial, de una obligación tributaria (en este caso, el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1993) interrumpe la prescripción respecto de todos los elementos de la obligación tributaria [por emplear la expresión que aparece ahora en el art. 68.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre], y no únicamente en relación con aquellos que han sido objeto de investigación y, por ende, plasmados en el acta previa." "

De este modo, de conformidad con el criterio recogido en las resoluciones de este TEAC, de fecha 23 de julio de 2009 (R.G.: 00/8232/2009) y de fecha 22 de octubre de 2009 (R.G.: 00/1529/2009), así como en virtud de lo establecido en el artículo 68.1.a), en el que se recoge que el plazo de prescripción previsto en el artículo 66.a) LGT se interrumpe "por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria", en el presente supuesto la notificación del requerimiento, emitido en fecha 11 de junio de 2007, mediante el que se inició procedimiento de comprobación limitada, con alcance parcial, por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2006, tiene efectos interruptivos del plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria, por toda la obligación tributaria, afectando a todos los elementos de la misma, y no solo a la parte objeto de examen en el procedimiento de comprobación limitada.

En los antecedentes de hecho se indica que el mencionado procedimiento de comprobación limitada se inició en fecha 12 de junio de 2007:

"1.-Con anterioridad al inicio de las presentes actuaciones, el órgano de Gestión Tributaria de la Administración de la AEAT en ..., inició con fecha 12/06/2007, un procedimiento de comprobación limitada relativo al IVA ejercicio 2006."

Considerando que el procedimiento de comprobación limitada se inició en fecha 12 de junio de 2007, en dicha fecha se interrumpió el plazo de prescripción del derecho a determinar toda la deuda tributaria correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por su parte, la interrupción del plazo de prescripción determina que se vuelva a iniciar el cómputo de dicho plazo desde el 12 de junio de 2007, de manera que la notificación, en fecha 27 de septiembre de 2010, de la comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación, se encuentra dentro del plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria correspondiente al segundo trimestre del ejercicio 2006.

QUINTO: Procede examinar si es conforme a Derecho el inicio de un procedimiento de comprobación e inspección por la Inspección de los Tributos, existiendo previamente una actuación de comprobación limitada finalizada mediante resolución expresa. En el fundamento de derecho Cuarto de la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana, de fecha 27 de septiembre de 2012, se considera que el alcance de la actuación de comprobación limitada efectuada "supone la posibilidad de realizar actuaciones de en dos ámbitos: por una parte, la comprobación de la correcta transcripción de los datos obrantes en los registros a las autoliquidaciones

y la corrección formal de las facturas, es decir, verificar que las facturas cumplen con todos los requisitos formales contemplados en el Reglamento de Facturación para constituir, al menos aparentemente, un documento completo de deducción, tal y como señala el artículo 97 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido”.

Asimismo, en dicho fundamento de derecho Cuarto se establece lo siguiente:

“Es doctrina de este Tribunal que el derecho a ser informado al inicio de las actuaciones de su alcance es un derecho fundamental, que le permite, desde el inicio de las actuaciones, ejercer su legítimo derecho a una defensa jurídica apropiada y, además, opera en un doble sentido: la Administración debe limitar a dicho alcance el objeto de sus comprobaciones, no pudiendo actuar fuera del alcance del procedimiento; y el contribuyente puede invocar un efecto de cierre, de forma que los elementos incluidos en el alcance y eventual regularización derivada de la comprobación limitada no podrá ser revisada nuevamente.

Precisamente, en aplicación de tal doctrina procede reconocer que el alcance de la mencionada actuación de comprobación limitada, puramente formal, no cabe extenderlo a la comprobación de la correcta aplicación del supuesto de no sujeción contemplado en el artículo 7 LIVA, por lo que no cabe invocar el efecto de cierre previsto en el artículo 140 LGT en relación con una comprobación inspectora que ha tenido un contenido excluido del alcance de las actuaciones de comprobación limitada previas.”

Por otro lado, por el reclamante se alega que la regularización recogida en el acuerdo de liquidación se refiere a un impuesto y período ya regularizado previamente, así como que no se han descubierto nuevos hechos o circunstancias *“resultantes de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la citada Resolución [resolución expresa del procedimiento de comprobación limitada, de fecha 22 de junio de 2007] (artículo 140.1 de la LGT)”*.

Por otro lado, en el artículo 139 LGT se establece lo siguiente:

“1. El procedimiento de comprobación limitada terminará de alguna de las siguientes formas:

- a) Por resolución expresa de la Administración tributaria, con el contenido al que se refiere el apartado siguiente.
- b) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de esta ley sin que se haya notificado resolución expresa, sin que ello impida que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.
- c) Por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada.”

Por su parte, en el artículo 140.1 LGT se establece lo siguiente:

“Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.”

Dicho artículo 140.1 LGT se refiere al objeto comprobado, recogido en el artículo 139.2.a) LGT, en el que se establece lo siguiente:

“La resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada deberá incluir, al menos, el siguiente contenido:

- a) Obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación.”

Por su parte, debe señalarse que, según doctrina de este Tribunal recogida en resoluciones de fecha 21 de junio de 2011 (R.G.: 3961/2009) y de fecha 20 de febrero de 2013 (R.G.: 00/2526/2009), sólo podrá afirmarse el efecto preclusivo de las actuaciones de comprobación abreviada llevadas a cabo por la Oficina de Gestión Tributaria, si se cumplen las previsiones del artículo 140 antes reproducido para que pueda darse el mismo, y que son los siguientes:

- a) Que la nueva regularización se efectúe en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior, según el cual la resolución administrativa que ponga fin al procedimiento de comprobación limitada deberá incluir, al menos, *“...a) la obligación tributaria o elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación”*.
- b) Que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución.

Es decir, que la comprobación limitada de una obligación tributaria puede abarcar únicamente alguno o algunos de sus elementos, sin que el efecto preclusivo de la misma pueda predicarse respecto de elementos que no se han incluido en la misma, y de cuyo examen pueden resultar nuevos hechos o circunstancias.

Con la finalidad de determinar si en el presente supuesto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 140.1 LGT, cabe la iniciación, con posterioridad a la finalización del procedimiento de comprobación limitada mediante resolución expresa, de un procedimiento de comprobación e investigación, procede analizar los hitos del iter administrativo.

Del tenor del requerimiento de la Oficina de Gestión Tributaria, de fecha 11 de junio de 2007, se desprende que el procedimiento de comprobación limitada *“se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados”*.

Asimismo, se especifica que consiste en el contraste de que los datos que figuran en los Libros Registro (de Facturas Expedidas, de Facturas Recibidas, y de Determinadas Operaciones Intracomunitarias) han sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones y en la declaración resumen anual, así como en la comprobación de los requisitos formales de las facturas o documentos sustitutivos solicitados a la vista de dichos libros.

Por otro lado, en diligencia, de fecha 22 de junio de 2007, se recoge lo siguiente:

“2. El compareciente manifiesta: La operación de transmisión de 30/06/2006 en la que se transmiten una serie de parcelas que constituyen el patrimonio empresarial del obligado tributario no se sujetó al Impuesto sobre el Valor Añadido, precisamente por cumplir los requisitos que se establecen en el artículo 7 de la Ley 37/1992 del citado impuesto, esto es, se transmite la totalidad del patrimonio empresarial, se realiza a favor de un único adquirente, y este continúa el ejercicio de la actividad de enseñanza que se venía ejerciendo hasta el momento de la transmisión.”

Por su parte, mediante resolución expresa del procedimiento, de fecha 22 de junio de 2007, emitida por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de ..., de la AEAT, se recoge lo siguiente:

“Como resultado de la comprobación limitada realizada en relación con las autoliquidaciones y la declaración resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio 2006, y habiendo quedado aclaradas las incidencias que dieron lugar a este procedimiento, esta oficina le comunica que conforme a la normativa vigente no procede regularizar la situación tributaria.”

Asimismo, en dicha resolución expresa, de fecha 22 de junio de 2007, se establece lo siguiente:

“El objeto de las actuaciones ha sido la subsanación, aclaración o justificación de las incidencias observadas de los datos declarados

y que han sido detalladas cuando se especificó el alcance de este procedimiento.”

Por otro lado, en relación con la acreditación por la Inspección de los Tributos de la concurrencia de nuevos hechos o circunstancias, procede destacar el fundamento de derecho Sexto del acuerdo de liquidación, de fecha 9 de marzo de 2011, en el que se recoge lo siguiente:

“Sexto.- La siguiente cuestión que se plantea es consecuencia de la comprobación limitada previa de Gestión, y se refiere a la posibilidad de realizar o no una nueva regularización tributaria sobre una obligación tributaria ya comprobada.”

Por el acuerdo de liquidación se analiza lo establecido en los artículos 136, 139, 140 LGT, la resolución expresa del procedimiento de comprobación limitada y el requerimiento, en virtud del cual se inicia el mismo, y el carácter de la comprobación por la Inspección de los Tributos, así como lo establecido en los artículos 141 y 145 LGT, concluyendo, en dicho fundamento de derecho Sexto, lo siguiente:

“Así pues, mientras el objeto de la comprobación limitada de Gestión se ha limitado a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados, de acuerdo con las únicas actuaciones que el artículo 136 de la LGT establece que puede realizar la Administración en el procedimiento de comprobación limitada, en el procedimiento de Inspección en el que, de acuerdo con el artículo 141 de la LGT, la Administración puede actuar con funciones más amplias, el objeto del procedimiento no se ha limitado a comprobar los datos declarados, sino a investigar nuevos hechos, permitiéndole descubrir la existencia de una operación sujeta y no exenta que el obligado tributario no había declarado.”

SEXTO: En el presente supuesto, debe determinarse si concurren los requisitos previstos en el artículo 140.1 LGT para el inicio, una vez finalizado el procedimiento de comprobación limitada con resolución expresa, de un procedimiento de comprobación e investigación, esto es, que el nuevo procedimiento se refiera a la obligación tributaria o elementos de la misma objeto del procedimiento de comprobación limitada, y que se descubran nuevos hechos o circunstancias, derivadas de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución del procedimiento de comprobación limitada.

En relación con el primero de los requisitos, consistente en que el procedimiento de comprobación e investigación se refiera a la obligación tributaria objeto del procedimiento de comprobación limitada, del tenor del requerimiento, de fecha 11 de junio de 2007, por el que se inicia dicho procedimiento de comprobación limitada, así como de la resolución expresa del mencionado procedimiento, de fecha 22 de junio de 2007, se desprende que el procedimiento de comprobación limitada tiene por objeto la realización de una comprobación del cumplimiento de requisitos formales en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2006.

De este modo, puede afirmarse el efecto preclusivo respecto de la comprobación formal efectuada en el procedimiento de comprobación limitada, que no impide que en relación con la misma obligación tributaria se inicie, con posterioridad, en virtud del artículo 140.1 LGT, un procedimiento de comprobación e investigación con carácter general.

Por su parte, la comunicación de inicio del procedimiento de comprobación e investigación, notificada el día 27 de septiembre de 2010, hace referencia al mismo impuesto y ejercicio, indicándose que tiene alcance de *“carácter general”*.

Por otro lado, en relación con el segundo de los requisitos establecidos en el artículo 140.1 LGT, debe señalarse que únicamente cabe iniciar un nuevo procedimiento de comprobación e investigación, en relación con la obligación tributaria objeto del procedimiento de comprobación limitada, en el supuesto de que, con posterioridad a este procedimiento se descubran nuevos hechos o circunstancias, que resulten de actuaciones distintas de las realizadas en dicho procedimiento.

Por su parte, en el acuerdo de liquidación, de fecha 9 de marzo de 2011, se establece lo siguiente:

“(…) en el procedimiento de Inspección en el que, de acuerdo con el artículo 141 de la LGT, la Administración puede actuar con funciones más amplias, el objeto del procedimiento no se ha limitado a comprobar los datos declarados, sino a investigar nuevos hechos, permitiéndole descubrir la existencia de una operación sujeta y no exenta que el obligado tributario no había declarado.”

Si bien en diligencia, de fecha 22 de junio de 2007, correspondiente al procedimiento de comprobación limitada, se recoge manifestación del reclamante relativa a que en fecha 30 de junio de 2006 se había realizado una operación que no se sujetó al Impuesto sobre el Valor Añadido, ello no permite considerar que haya sido constatado un hecho o circunstancia que impida la iniciación, con posterioridad, de un procedimiento de comprobación e investigación.

La manifestación efectuada por el reclamante en el procedimiento de comprobación limitada, recogida en diligencia de fecha 22 de junio de 2007, hace referencia a una operación cuya regularización, en su caso, no se incardina en el alcance limitado del procedimiento de comprobación limitada, restringido a la comprobación de requisitos formales en el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2009.

Por otro lado, el nuevo hecho o circunstancia que habilita el inicio del procedimiento de comprobación e investigación, se describe en el acuerdo de liquidación, *“la existencia de una operación sujeta y no exenta que el obligado tributario no había declarado”*.

Dicha descripción hace referencia a la operación recogida en escritura pública, de fecha 30 de junio de 2006, otorgada ante el Notario de ..., D. ..., con número 2.507 de su protocolo, en virtud de la cual el reclamante transmite a C..., SL, determinados inmuebles, por importe de 4.700.000€.

La mencionada escritura, de fecha 30 de junio de 2006 (número de protocolo 2.507) fue aportada por el reclamante en el procedimiento de comprobación e investigación, en diligencia de fecha 3 de noviembre de 2010.

Del tenor del acuerdo de liquidación, en el que se hace referencia a un nuevo hecho o circunstancia, *“la existencia de una operación sujeta y no exenta que el obligado tributario no había declarado”*, se desprende que en virtud de las facultades de comprobación de la Inspección de los Tributos, recogidas en el artículo 141 LGT, se ha determinado, en relación con la escritura de fecha 30 de junio de 2006 (número de protocolo 2.507), que por el reclamante se ha efectuado, según criterio de la Administración Tributaria, una operación sujeta y no exenta que no había declarado, circunstancia que constituye un nuevo hecho en relación con lo actuado en el procedimiento de comprobación limitada, puesto que el análisis del documento aportado por el reclamante, de acuerdo con las facultades atribuidas a la Inspección de los Tributos, determina que dicha Inspección califique la operación descubriendo que, según su criterio, no se ha declarado una operación sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por este Tribunal se considera que la iniciación del procedimiento de comprobación e investigación es conforme a Derecho, por cuanto dicho procedimiento se refiere a la obligación tributaria objeto del procedimiento de comprobación limitada, y concurre un nuevo hecho o circunstancia, *“la existencia de una operación sujeta y no exenta que el obligado tributario no había declarado”*.

SÉPTIMO: Procede determinar si es conforme a Derecho la regularización efectuada por la Inspección de los Tributos, en virtud de la cual se considera que la operación recogida en la escritura pública de fecha 30 de junio de 2006 (protocolo número 2.507) no es una operación subsumible en el artículo 7.1º LIVA.

En el artículo 7.1º LIVA, según redacción anterior a la modificación efectuada por la Ley 4/2008, se establece lo siguiente:

“No estarán sujetas al impuesto:

1.º Las siguientes transmisiones de bienes y derechos:

- a) La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada en favor de un solo adquirente, cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.
- b) La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial del sujeto pasivo o de los elementos patrimoniales afectos a una o varias ramas de la actividad empresarial del transmitente, en virtud de las operaciones a que se refiere el artículo 1 de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, siempre que las operaciones tengan derecho al régimen tributario regulado en el Título I de la citada Ley.

A los efectos previstos en esta letra, se entenderá por rama de actividad la definida en el apartado cuatro del artículo 2 de la Ley mencionada en el párrafo anterior.

(...)”

Por su parte, mediante la modificación efectuada por el artículo 5.Tres de la Ley 4/2008, el artículo 7.1º LIVA presenta la siguiente redacción:

“No estarán sujetas al impuesto:

1.º La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley.

Quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior las siguientes transmisiones:

a) (Suprimida)

b) Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5, apartado uno, letra c) de esta Ley, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes.

A estos efectos, se considerará como mera cesión de bienes la transmisión de bienes arrendados cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

(...)”

Mediante escritura pública, de fecha 30 de junio de 2006, otorgada ante el Notario de ..., D. ..., con número 2.507 de su protocolo, el reclamante transmite a C..., SL, determinados inmuebles, por importe de 4.700.000 €.

En el fundamento de derecho Tercero del acuerdo de liquidación, de fecha 9 de marzo de 2011, se argumenta que la transmisión de los bienes controvertida no es una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, estableciéndose lo siguiente:

“De lo expuesto anteriormente se extrae que la actuación del obligado tributario no sujeta a IVA la transmisión efectuada en el ejercicio 2006, de la totalidad de su patrimonio empresarial, consistente en los inmuebles arrendados a la entidad C...SL, (sobre los que el Colegio desarrollaba la actividad de enseñanza) no es conforme con la legislación vigente en el momento de la transmisión, ni con la interpretación de la misma efectuada por el TJCE, ni la DGT .”

Por su parte, en el acuerdo de liquidación, de fecha 9 de marzo de 2011, se hace referencia a lo establecido en el artículo 5.8 Directiva 77/388/CEE, así como a la interpretación que sobre el mismo ha efectuado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, citando la sentencia del TJUE, de fecha 27 de noviembre de 2003, (asunto C-497/01, Zita Modes):

“El artículo 5.8 de la Sexta Directiva ha sido interpretado por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante TJCE) en diversos pronunciamientos. Así lo ha hecho en sus sentencias de 27 de noviembre de 2003, dictada en el Asunto C-497/01, Zita Modes Sarl, y de 29 de abril de 2004, Asunto C-137/02, Faxworld. Con anterioridad, el mismo Tribunal se había pronunciado incidentalmente en este ámbito en las sentencias de 8 de junio de 2000, Asunto C-98/98, Midland Bank plc, y de 22 de febrero de 2001, Asunto C- 408/98, Abbey National plc.

Entre ellas, destaca por su mayor interés la Sentencia de 27 de noviembre de 2003, asunto C-479/01, Zita Modes, en la que el Tribunal fijó la siguiente doctrina, en relación con las transmisiones de bienes del patrimonio empresarial: (...)”

Por otro lado, el acuerdo de liquidación, de fecha 9 de marzo de 2011, tras la referencia a determinadas consultas de la Dirección General de Tributos, fundamenta su regularización, entre otros extremos, en criterio recogido en resolución de este TEAC, de fecha 26 de mayo de 2009 (R.G.: 00/4950/2008), estableciéndose en el fundamento de derecho Tercero de dicho acuerdo de liquidación, lo siguiente:

“(...) De la doctrina emanada de la DGT hasta la fecha se extrae la conclusión de que la transmisión de inmuebles aislados sin la necesaria concurrencia de los elementos intangibles y personales determinantes de un negocio no caería bajo la norma de no sujeción al IVA, y por tanto, quedaría sujeta a IVA y no a TPO.

- En este mismo sentido se pronuncia el TEAC en su resolución nº: 00/4950/2008 de 26 de mayo de 2009, relativa a un caso de transmisión de un edificio destinado a residencia hostel, en la que considera que está sujeta a IVA pues no se transmite una empresa, un conjunto de bienes y derechos susceptibles de funcionar autónomamente, sino un activo inmobiliario. Según los hechos el edificio se transmite como cuerpo cierto y con cuanto le es inherente y accesorio, pero sin transmitir ningún otro elemento afecto a la estructura empresarial, se encontraba arrendado mediante un contrato de arrendamiento de industria, siendo el arrendamiento la actividad económica de la entidad transmitente, si bien en el momento de la compraventa sólo subsiste un contrato de arrendamiento de un apartamento mediante un contrato de temporada que vence en septiembre de 2005. El adquirente es otro empresario que tiene la intención de llevar a cabo una nueva actividad de promoción inmobiliaria.

El tribunal señala que de los hechos expuestos se extrae que el adquirente va realizar una actividad empresarial con el patrimonio adquirido, por lo que se cumple uno de los requisitos previstos en el artículo 7 de la Ley 37/1992 para entender que la compraventa no está sujeta a IVA.

En cuanto al cumplimiento del segundo requisito de dicho artículo 7, (que el patrimonio transmitido constituya una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma) señala que “para que sea aplicable el supuesto de no sujeción del artículo 7.1.a) de la Ley 37/1992 es necesario que se transmita un conjunto de elementos patrimoniales activos y pasivos de una sociedad que constituyan, desde el punto de vista de la organización, una explotación autónoma, es decir, un todo

capaz de funcionar por sus propios medios. Es así condición la existencia de una explotación económica, esto es, un conjunto de medios personales y materiales que por sí mismos constituyan una organización empresarial necesaria para el desarrollo de la actividad que se aporta y que permita continuar ésta en sede de la Entidad adquirente y, además, autónoma del resto de la estructura organizativa de la empresa. Si examinamos lo arriba expuesto a la luz del criterio del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, que pretende reservar el supuesto de no consideración de entrega a las operaciones en que se vea envuelta una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, tendremos que lo transmitido no se compadece adecuadamente con aquella idea. La idea central en la no sujeción va a ser que lo transmitido sea susceptible de determinar el desarrollo de una actividad económica, por constituir un conjunto de bienes y derechos, siendo suficientemente significativo que la Sentencia citada se refiera a un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales (...).

Difícilmente los bienes transmitidos van a poder incardinarse en el concepto establecido, puesto que si bien la transmitente se dedica a la actividad de arrendamiento, actualmente no tiene medios personales y materiales dedicados a dicha actividad. Es cierto que para llevar a cabo una actividad de arrendamiento los medios materiales necesarios son los bienes a arrendar, bienes que sí posee, pero también es necesario que haya personal dedicado a dicha actividad para que la actividad empresarial pueda continuar de forma autónoma. No se transmite el contrato de arrendamiento de industria, que ya había finalizado al formalizarse la compraventa, subsistiendo únicamente un contrato de arrendamiento (...). El solo hecho de transmitirse este contrato no significa que se esté transmitiendo una actividad económica, puesto que en ningún caso se está transmitiendo una estructura empresarial, ni un conjunto de medios materiales y personales destinadas por la transmitente a realizar su actividad empresarial.

Por tanto, no se podrá realizar la actividad de arrendamiento. sólo con el inmueble adquirido, sino que tendrá que aportar su organización empresarial para realizar cualquier actividad sobre el mismo, de lo que se deriva que lo que se ha transmitido no es una empresa o una parte autónoma de una empresa, sino que únicamente se ha transmitido un activo. En definitiva, no resultará de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.1.a) de la Ley 37/1992”

En efecto, por este Tribunal Económico-Administrativo Central se analizaba, en el fundamento de derecho Segundo de la resolución, de fecha 26 de mayo de 2009 (R.G.: 00/4950/2008), si procedía en el supuesto objeto de revisión, la aplicación de la no sujeción establecida en el artículo 7.1º.a) LIVA (según su redacción anterior a la Ley 4/2008), estableciéndose lo siguiente:

“**SEGUNDO:** En relación con la aplicabilidad del supuesto de no sujeción del artículo 7.1º.a) de la Ley del IVA, hay que comenzar indicando que es el artículo 5.8 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, la raíz del precepto de la Ley 37/92 que nos ocupa. Este artículo indica que:

“5.8. Los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente. Llegado el caso, los Estados miembros podrán adoptar las medidas necesarias para evitar distorsiones de la competencia siempre que el beneficiario no sea sujeto pasivo total.”

Sexta Directiva derogada por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, que en concreto en su artículo 19 reitera lo expuesto en el precepto anterior.

Por tanto, y prescindiendo en este momento de la valoración que los motivos económicos de las operaciones merezcan en sede societaria, en el ámbito del IVA cobra una especial significación la determinación de qué situaciones pretende el legislador comunitario excluir de gravamen al objeto de llevar a cabo una interpretación de nuestra norma interna que sea uniforme con el derecho comunitario y siempre dentro del respeto a sus principios. En un momento posterior será necesario precisar si la operación objeto de análisis es una de aquellas excluidas por nuestro precepto interno.

Para realizar esta tarea debemos partir de lo indicado en el propio artículo 5.8 analizado. A estos efectos, y por lo que al supuesto analizado se refiere, la Directiva sólo trata de la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, que podrá no ser considerada como constitutiva de una entrega de bienes. Se completa la definición del supuesto ficticio admitiendo asimismo que se pueda considerar que el beneficiario continúa la personalidad del cedente.

A lo anterior es necesario unir ahora la interpretación que de las operaciones que nos ocupan realiza el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

En concreto, en su Sentencia de 27 de noviembre de 2003, asunto C-479/01, Zita Modes, el Tribunal fijó la siguiente doctrina, en relación con las transmisiones de bienes del patrimonio empresarial:

“39. A la luz del contexto del artículo 5.º, apartado 8, de la Sexta Directiva y del objetivo de ésta, tal como se describen en los apartados 36 a 38 de la presente sentencia, queda de manifiesto que esta disposición está encaminada a permitir a los Estados miembros facilitar las transmisiones de empresas o partes de empresas, simplificándolas y evitando sobrecargar la tesorería del beneficiario con una carga fiscal desmesurada que, en cualquier caso, recuperaría posteriormente mediante una deducción del IVA soportado.

40. Habida cuenta de esta finalidad, el concepto de «transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes» debe interpretarse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias.

41. En efecto, como el Abogado General señaló correctamente en el punto 39 de sus conclusiones, está justificado un tratamiento especial en estas circunstancias, puesto que es posible que el importe del IVA que debe anticiparse por la transmisión sea especialmente elevado en comparación con los recursos de la empresa de que se trate.

42. En segundo lugar, por lo que respecta a la utilización que el beneficiario debe hacer de la universalidad de bienes transmitida, resulta obligado señalar que el artículo 5.º, apartado 8, de la Sexta Directiva no contiene ningún requisito expreso relativo a tal utilización.

43. En cuanto a la circunstancia, prevista en ese apartado 8, de que el beneficiario continúe la personalidad del cedente, debe estimarse que, como acertadamente señala la Comisión, del tenor literal de dicho apartado se desprende que esta continuación no constituye un requisito para la aplicación de éste, sino una mera consecuencia del hecho de considerar que no ha tenido lugar ninguna entrega de bienes.

44. Ciertamente, cabe deducir de la finalidad del artículo 5.º, apartado 8, de la Sexta Directiva y de la interpretación del concepto de «transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes» que se desprende de ésta, según resulta del apartado 40 de la presente sentencia, que las transmisiones a que se refiere esta

disposición son aquellas cuyo beneficiario tiene la intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión así como, en su caso, vender las existencias.

45. En cambio, el artículo 5º, apartado 8, de la Sexta Directiva no exige en modo alguno que, con anterioridad a la transmisión, el beneficiario ejerza el mismo tipo de actividad económica que el cedente.

46. Por consiguiente, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda que el artículo 5º, apartado 8, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, cuando un Estado miembro ha hecho uso de la facultad, conferida por la primera frase de dicho apartado, de considerar que, a efectos del IVA, la transmisión de una universalidad de bienes no supone la realización de una entrega de bienes, esta regla de la no entrega se aplica -sin perjuicio de una eventual utilización de la posibilidad de limitar tal aplicación en las condiciones previstas en la segunda frase del mismo apartado- a toda transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma. El beneficiario de la transmisión, no obstante, debe tener la intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión así como, en su caso, vender las existencias.”

Por tanto, como bien apunta la Oficina liquidadora, para la aplicación del supuesto de no sujeción del artículo 7.1.a) de la Ley del IVA deben quedar claras dos cuestiones:

- Por una parte, la cualidad de lo transmitido, una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma.

- Por otra parte, la cualidad del beneficiario. La intención de proceder a la liquidación del negocio o actividad no ampararía la aplicación del artículo 7.1.a) LIVA.

Debemos añadir para complementar el criterio enunciado por el Tribunal de instancia, que el adquirente debe tener la intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión así como, en su caso, vender las existencias. Así resulta de la más reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de febrero de 2007, en concreto de su Fundamento de Derecho Quinto, que interpretando la repetidamente citada Sentencia Zita Modes se pronunció en los siguientes términos:

“Quinto.- Ante la interpretación dada por el Tribunal de Justicia a este supuesto de no sujeción, hay que entender que para que una operación quede al margen de su sujeción al tributo basta la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa que sea capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, por lo que no cabe exigir la transmisión de la totalidad del patrimonio, sino que basta la transmisión de un conjunto de activos, y pasivos en su caso, de una división de una sociedad que constituyen, desde el punto de vista de la organización una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios, resultando indiferente que haya uno o varios adquirentes, a condición de que cada uno de ellos adquiera, de forma individual, una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, no siendo necesario que la actividad que venía desarrollando el transmitente sea la misma, que por lo relevante, es que haya continuidad del patrimonio transmitido en el desarrollo de una actividad empresarial. [...]”

Estos requisitos no son en ninguna medida arbitrarios, puesto que se limitan a exigir que en la situación a examinar aparezcan los presupuestos que granjean el tratamiento que encierra la no sujeción (en nuestra terminología al hilo del art. 7.1.a), únicamente, a favor de las transmisiones de empresas.”

Por su parte, debe señalarse que la resolución de este TEAC, de fecha 26 de mayo de 2009 (R.G.: 00/4950/2008), mencionada anteriormente, tiene por objeto la revisión de un supuesto en el que, de acuerdo con los antecedentes de hecho de dicha resolución, por la Inspección de los Tributos de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares se exige el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, en relación con la transmisión de un inmueble, destinado a “residencia dos estrellas”, efectuada por una entidad a favor de otra, en el ejercicio 2005.

De conformidad con los antecedentes de hecho de dicha resolución, por la Inspección de la Comunidad Autónoma mencionada se considera que resulta de aplicación la no sujeción del IVA del artículo 7.1a) de la Ley 37/1992, por lo que la compraventa debe tributar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

En el supuesto objeto de la resolución de este TEAC, de fecha 26 de mayo de 2009, la Inspección de la Comunidad Autónoma parte de la premisa de que la transmisión efectuada en el ejercicio 2005 es una operación no sujeta, de acuerdo con el artículo 7.1º.a) LIVA, y, por tanto, es una operación sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

No obstante, por este Tribunal se considera en dicho supuesto que, para determinar si procede, en su caso, la liquidación de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPAJD, debe analizarse el supuesto de no sujeción al IVA, previsto en el artículo 7.1º.a) LIVA, de conformidad con la jurisprudencia comunitaria.

Considera este Tribunal, en dicho supuesto, que no concurre la no sujeción al IVA, que sirve de fundamento a la exigencia de TPO por la Inspección de la Comunidad Autónoma, por cuanto de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, recogida en la sentencia de fecha 27 de noviembre de 2003, (asunto C-497/01), que interpreta lo dispuesto en el artículo 5.8 Directiva 77/388/CEE, relativo a la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, en el supuesto objeto de revisión no se transmite una actividad económica autónoma, de manera que no puede exigirse por la Comunidad Autónoma la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, sin atender, en la consideración de la transmisión, a la interpretación que sobre la transmisión del patrimonio empresarial o profesional ha realizado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

OCTAVO: En el presente supuesto, en el que en virtud de escritura pública, de fecha de fecha 30 de junio de 2006, (protocolo número 2.507), se transmite a C..., SL, determinados inmuebles, por importe de 4.700.000€, por el reclamante se considera que dicha operación no está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el artículo 7.1º.a) LIVA, en su redacción anterior a la modificación efectuada por la Ley 4/2008 se establece lo siguiente:

“No estarán sujetas al impuesto:

1.º Las siguientes transmisiones de bienes y derechos:

a) La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada en favor de un solo adquirente, cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.”

Por otro lado, en el artículo 5.8 de la Directiva 77/388/CEE se establece lo siguiente:

“Los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de

aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente. Llegado el caso, los Estados miembros podrán adoptar las medidas necesarias para evitar distorsiones de la competencia siempre que el beneficiario no sea sujeto pasivo total.”

Por su parte, dicha norma se recoge en el artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE, en el que se establece lo siguiente:

“Los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente.

Los Estados miembros podrán adoptar las disposiciones necesarias para evitar distorsiones de la competencia siempre que el beneficiario no sea sujeto pasivo total. Podrán asimismo adoptar las medidas necesarias para evitar que la aplicación del presente artículo haga posibles el fraude o la evasión fiscales.”

En el presente supuesto, la Administración Tributaria, haciendo uso de la interpretación que sobre la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes ha efectuado el TJUE en la sentencia de 27 de noviembre de 2003 (asunto C-497/01, Zita Modes), considera que no procede la aplicación de la no sujeción prevista en el artículo 7.1º.a) LIVA, por cuanto en la operación objeto de controversia no se transmite una actividad económica autónoma.

Por este Tribunal se considera que la regularización efectuada en el acuerdo de liquidación no es conforme a Derecho puesto que determina la aplicación de la normativa comunitaria, y de la interpretación que sobre la misma efectúa el TJUE, en el supuesto particular objeto de revisión, vulnerando la interdicción del efecto directo vertical descendente.

Ello es debido a que, por la Administración Tributaria se aplica lo dispuesto en el apartado a) del artículo 7.1º LIVA, con fundamento en la interpretación que sobre el artículo 5.8 Directiva 77/388/CEE (actual artículo 19 Directiva 2006/112/CE) efectúa la mencionada sentencia del TJUE, de fecha 27 de noviembre de 2003 (asunto C-497/01, Zita Modes), en perjuicio del obligado tributario objeto de regularización.

En relación con la interdicción del denominado “efecto directo vertical descendente”, debe señalarse que en resolución de este TEAC, de unificación de criterio, de fecha 20 de septiembre de 2012 (R.G.: 00/2147/2012), relativa a la aplicación de las exenciones previstas en el artículo 20.Uno.13º LIVA, a “una entidad que ha decidido no solicitar su reconocimiento como entidad exenta en los términos del artículo 20.Tres LIVA y 6 RIVA”, se recoge lo siguiente:

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

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

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

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

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

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

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

“las disposiciones de una Directiva resultan, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas, dichas disposiciones, -que definen derechos que los particulares pueden alegar frente al Estado- si no se han adoptado dentro del plazo prescrito medidas de aplicación, pueden ser invocadas (véanse, en particular, las sentencias de 19 de enero de 1982, Becker, 8/81, Rec. p. 53, apartado 25; de 10 de septiembre de 2002, Kügler, C-141/00, Rec. p. I-6833, apartado 51, y de 20 de mayo de 2003, Österreichischer Rundfunk y otros, asuntos acumulados C-465/00, C-138/01 y C-139/01, Rec. p. I-4989, apartado 98)”

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

“...una jurisdicción nacional ante la que un justiciable que se ha ajustado a las disposiciones de una Directiva presenta un recurso dirigido a la aplicación de una disposición incompatible con esa directiva no introducida en el orden jurídico interno..., debe acceder a la demanda, si la obligación es incondicional y suficientemente precisa”.

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

decir aquél en que es el Estado el que hace valer el derecho comunitario frente a los particulares.

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

Por su parte, el criterio recogido en la resolución de este TEAC, de fecha 20 de septiembre de 2012, relativo a la prohibición del efecto directo vertical descendente es recogido, asimismo, en resolución de este TEAC, de unificación de criterio, de fecha 28 de octubre de 2013 (R.G.: 00/480/2013), en la que se analiza “si los servicios prestados a las Comunidades Autónomas por los Registradores de la Propiedad, en su condición de titulares de las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario, servicios sujetos a IVA según la sentencia del TJUE de 12 de noviembre de 2009 (Asunto C-154/08), pueden ser objeto de regularización tributaria en caso de que no se haya procedido a la repercusión del impuesto, por los períodos impositivos anteriores al 1 de enero de 2010, fecha en la que surte efectos la Ley 2/2010 que modifica el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido”.

En el fundamento de derecho Octavo de la mencionada resolución de este TEAC, de unificación de criterio, de fecha 28 de octubre de 2013, se establece lo siguiente:

“**OCTAVO:** Cuestión diferente de todas las anteriores, es el efecto que la sentencia del TJUE tiene en relación con los particulares afectados, en este caso los Registradores de la Propiedad.

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

Asimismo, en el fundamento de derecho Octavo de la mencionada resolución de este TEAC, de fecha 28 de octubre de 2013, se recoge lo siguiente:

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

“Apartado 29

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

Apartado 33

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

Apartado 41

“A la luz de las consideraciones anteriores, procede declarar que, al no modificar (2) El artículo 29 de la Ley n.º 428/1990, que es interpretado y aplicado por las autoridades administrativas y una proporción sustancial de los tribunales, incluida la Corte suprema di

cassazione, de tal manera que el ejercicio del derecho a la devolución de los tributos percibidos en contra de las normas comunitarias se hace excesivamente difícil para el contribuyente, la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado CE”.

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

De este modo, considerando el criterio establecido en las resoluciones de este TEAC, de fechas 20 de septiembre de 2012 y 28 de octubre de 2013, mencionadas anteriormente, en las que se recoge la prohibición de la aplicación del efecto directo vertical descendente, en el presente supuesto no se considera que la regularización efectuada en el acuerdo de liquidación, de fecha 9 de marzo de 2011, sea conforme a Derecho por cuanto considera que la transmisión efectuada mediante escritura de fecha 30 de junio de 2006, (protocolo número 2.507), no constituye una operación no sujeta prevista en el artículo 7.1º.a) LIVA (en su redacción anterior a la Ley 4/2008), interpretando dicho artículo según las consideraciones que respecto del artículo 5.8 Directiva 77/388/CEE (actual artículo 19 Directiva 2006/112/CE) efectúa el TJUE en la sentencia de 27 de noviembre de 2003 (asunto C-497/01, Zita Modes), determinando la aplicación de la norma comunitaria mediante el efecto directo vertical descendente, en perjuicio para el obligado tributario.

El mencionado efecto directo vertical descendente, impide que un Estado, como consecuencia de su incumplimiento en la transposición de una directiva, invoque la aplicación de dicha directiva frente a un particular, generando obligaciones para éste.

Por su parte, la existencia de discordancia entre lo dispuesto en el artículo 7.1º.a) LIVA aplicable en este supuesto, y lo establecido en el artículo 5.8 Directiva 77/388/CEE (posteriormente el artículo 19 Directiva 2006/112/CE) determinó que el artículo 7 LIVA fuera objeto de modificación, por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la formativa tributaria.

En particular, en el apartado VI de la exposición de motivos de la Ley 4/2008 se establece que *“se actualizan los supuestos de no sujeción de las transmisiones globales de patrimonio, adecuando la norma legal a la jurisprudencia comunitaria, básicamente, a la sentencia de 27 de noviembre de 2003, recaída en el Asunto C-497/01, Zita Modes Sarl, resolviendo las diversas dudas planteadas en aplicación del precepto que se modifica, el artículo 7.1.º de la Ley antes citada”.*

Por otro lado, estimada la alegación del reclamante relativa a la consideración de la operación controvertida como operación no sujeta a IVA, no procede examinar el resto de los motivos de oposición formulados por el reclamante.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, en la presente reclamación económico-administrativa, **ACUERDA estimarla**, conforme a lo señalado en el fundamento de derecho octavo de la presente resolución.