Criterio 1 de 1 de la resolución: **05328/2012/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **Vocalía Quinta**

Fecha de la resolución: **22/09/2015**

Asunto:

IVA. Repercusión e ingreso. Exigencia del ingreso del IVA repercutido indebidamente en una factura aunque la operación no deba tributar por IVA. Prohibición del efecto directo vertical descendente de las directivas de la Unión Europea en perjuicio de los particulares.

Criterio:

No puede la Administración tributaria exigir el ingreso del IVA repercutido no devengado basándose en el artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE, puesto que nuestra normativa exige declarar e ingresar el IVA devengado, sin hacer mención al IVA repercutido, y no está traspuesto el art 203 de la Directiva. Está prohibido el efecto directo vertical descendente en perjuicio de los particulares.

Reitera criterio RG 00/07547/2012 (25-04-2015). Ambos criterios han supuesto un cambio de criterio respecto de criterios anteriores (RG 00/00145/2011 de 23-05-2013). El cambio de criterio se produce por aplicación de la prohibición del efecto directo vertical descendente de las directivas de la Unión Europea en perjuicio de los particulares.

Reitera criterio, en lo relativo a la prohibición de la aplicación del efecto directo vertical descendente del derecho de la Unión Europea en perjuicio de los particulares: RG 00/07259/2012 (23-10-2014), RG 00/00480/2013/ (28-10-2013), y RG 00/02147/2012 (29-09-2012).

Referencias

normativas:

- Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
 - 89
- Directiva 2006/112/CE Directiva común del Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
 - 203

Conceptos:

- Devengo
- Efecto directo
- Enriquecimiento injusto
- Facturas y/o documentos sustitutivos
- Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
- Ingresos
- No sujeción
- Repercusión

Texto de la resolución:

En la villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en el incidente de ejecución que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por ... en representación de **L... S.L.**, con **NIF:** ... y domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra Acuerdo de 5 de julio de 2012 de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de Málaga de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (referencia ...) del que resulta una cantidad a ingresar de 565.494,72 euros, por el que se ejecuta la Resolución de este TEAC de fecha 17 de enero de 2012 por la que se estima en parte la reclamación 4664/2009, interpuesta frente a Acuerdo de liquidación de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de fecha 14 de julio de 2009, derivado de acta de disconformidad A02

número ..., incoada a la entidad por el Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2006 y 2007, y del que deriva una cantidad a ingresar de 530.912,65 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO:

En fecha 23 de mayo de 2008 se inician actuaciones inspectoras de comprobación e investigación por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía de la Agencia Estatal de Administración Tributaria acerca del obligado tributario L..., con objeto de comprobar los ejercicios 2006 y 2007 del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Mediante acta de disconformidad A02 número 7... de 3 de junio de 2009, se propone regularizar la situación tributaria de la entidad por los siguientes motivos:

- Se minoran las cuotas de IVA deducidas por la entidad, por tratarse de cuotas soportadas en la adquisición de parcelas de terrenos realizadas en periodos (años 2004 y 2005) en los que el obligado tributario no era sujeto pasivo del Impuesto, al tratarse de una sociedad patrimonial que se dedica a la mera tenencia de inmuebles sin realizar ninguna actividad empresarial. Las cuotas tampoco son deducibles cuando posteriormente la entidad afecta las parcelas a la actividad empresarial que inicia en 2006.
- Se minoran cuotas de IVA deducidas por la entidad pero no contabilizadas en los Libros Registros y de las que no se aporta el soporte documental que justifique el derecho a deducir.
- Se minoran cuotas de IVA deducidas, al tratarse de adquisiciones de prestaciones de servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de las actividades empresariales o profesionales ejercidas por el obligado tributario, como es el pago de la cuota anual del
- Se incrementan las cuotas deducibles por la entidad en 2007, por ser cuotas debidamente contabilizadas y que cumplen los requisitos para su deducción, aunque no hayan sido declaradas por la entidad.

En fecha 14 de julio de 2009 se dicta Acuerdo de liquidación confirmando la propuesta contenida en el acta, practicándose una liquidación de la que resulta una deuda tributaria de 530.912,65 euros, comprensiva de cuota e intereses de demora.

SEGUNDO:

Disconforme la entidad con el Acuerdo anterior, interpone frente al mismo reclamación económico-administrativa 4664/2009 ante este Tribunal Económico-Administrativo Central.

Alega que L... fue constituida el 5 de febrero de 2004, siendo su objeto social "la adquisición, tenencia, arrendamiento y enajenación de toda clase de inmuebles o participaciones indivisas de los mismos", no dedicándose únicamente a la tenencia de bienes. Considera la entidad que en los ejercicios regularizados era sujeto pasivo de IVA:

- Tanto desde un punto de vista subjetivo, por ser una sociedad mercantil.
- Como desde un punto de vista objetivo, puesto que la actividad de promoción inmobiliaria es una actividad económica a efectos de IVA.

La entidad dedujo el IVA soportado por la adquisición de las parcelas en el momento en que efectuó su transmisión, es decir, dedujo un IVA soportado con anterioridad al inicio de la actividad pero una vez iniciada ésta, siendo la cuestión a dilucidar si en el momento en que la entidad efectúa las adquisiciones tenía la intención de realizar actividades empresariales con ellas.

Así, en fecha 11 de mayo de 2004 se adquirieron tres parcelas (solares edificables en la urbanización ..., sita en el término municipal de ..., Málaga), y el 25 de julio de 2005 se adquirieron otras seis parcelas. La adquisición se financió con préstamos. A lo largo de 2004 consta la existencia de documentación encargando la venta de las parcelas a una serie de entidades. Documentos que resultan adverbados con las facturas de honorarios por la gestión de las ventas, que si bien no se efectuaron hasta los años 2006 y 2007, antes debió encargarse la gestión de las ventas. No es hasta este momento, cuando se efectúan las ventas, que la sociedad deduce el IVA soportado en la adquisición de las parcelas.

De los elementos de prueba que constan en el expediente, queda acreditado que en el momento de adquirirse las parcelas por la entidad, ésta tenía al intención de ejercer una actividad empresarial con ellos, lo que prueba la naturaleza de los bienes adquiridos, el tiempo transcurrido entre su adquisición y su venta, y que su CNAE desde el 2004 al 2007 ha sido el 70.11 correspondiente a la actividad de promoción inmobiliaria por cuenta propia. El carácter de sociedad patrimonial inicial (desde que empieza la venta de las parcelas pasa a tributar en régimen general del Impuesto sobre Sociedades) no impide la deducción del IVA soportado cuando lo que se realiza realmente con los bienes adquiridos es una actividad económica a efectos de IVA como es la promoción inmobiliaria, actividad incluida dentro de su objeto social.

En cualquier caso, si no se admite la deducción del IVA soportado por no acreditarse que la adquisición de las parcelas se realizó con la intención de afectarlas al ejercicio de una actividad económica, no podrá practicarse liquidación alguna por IVA como consecuencia de las ulteriores transmisiones pues las entregas estarían exentas de IVA por aplicación del artículo 20.Uno.25 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido.

TERCERO:

Mediante Resolución de fecha 17 de enero de 2012, el TEAC estima en parte la reclamación anterior, en los siguientes términos:

“Por todo lo anterior, y de los indicios expuestos, este Tribunal Económico-Administrativo Central entiende que la entidad L... no prueba la intención en el momento de adquirir las parcelas, de destinar éstas a una actividad económica. Por tanto, de la valoración conjunta de todas las pruebas, este Tribunal concluye que no queda acreditada la existencia de elementos objetivos necesarios que confirmen que la adquisición de las parcelas sitas en la Urbanización ... tenía la intención de destinarse a la actividad empresarial.

Se desestiman las alegaciones de la entidad en cuanto a la posibilidad de deducir el IVA soportado por la adquisición de las parcelas de la Urbanización

QUINTO:

Alega también la entidad, que si no se admite la deducción del IVA soportado por no acreditarse que la adquisición de las parcelas se realizó con la intención de afectarlas al ejercicio de una actividad económica, no podrá practicarse liquidación alguna por IVA como consecuencia de las ulteriores transmisiones pues las entregas estarían exentas de IVA por aplicación del artículo 20.Uno.25 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido.

De acuerdo con este artículo 20.Uno.25 de la Ley 37/1992, están exentas del Impuesto:

“25.º Las entregas de bienes cuya adquisición, afectación o importación o la de sus elementos componentes hubiera determinado la exclusión total del derecho a deducir en favor del transmitente en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley”.

En efecto, este Tribunal ha declarado que cuando la entidad adquirió las parcelas no las afectó a ninguna actividad económica, lo que determinó la exclusión del derecho a deducir el IVA soportado por aplicación de lo previsto en el artículo 95 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido. Una vez que la entidad, posteriormente, decide afectar las parcelas a una actividad económica, no se ha regularizado la deducción del IVA soportado, por aplicación del apartado 3 del artículo 27 del Real Decreto 1624/1992 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En tanto en cuanto no se le ha permitido la deducción, procede aplicar la exención técnica del artículo 20.Uno.25 tal y como pretende la entidad, puesto que en caso contrario se estaría produciendo una doble imposición sobre las mismas parcelas y se estaría tratando a la reclamante como consumidor final al no permitirle deducirse y obligársele a repercutir una vez que a partir de 2006 ha afectado los bienes adquiridos al ejercicio de una actividad económica y ha efectuado su transmisión.

Por tanto, se estiman las alegaciones de la entidad en cuanto a que las transmisiones de las parcelas situadas en la Urbanización ... efectuadas en los ejercicios 2006 y 2007 estarán exentas del IVA por aplicación del artículo 20.Uno.25 de la Ley 37/1992, debiendo anularse el Acuerdo de liquidación practicado por el IVA de los ejercicios 2006 y 2007 para dictar otro en el que se modifique el IVA repercutido por la entidad y que no debió repercutirse por estar las operaciones exentas del Impuesto".

CUARTO:

En ejecución de la Resolución de este TEAC, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de Málaga de la AEAT dicta Acuerdo en fecha 4 de julio de 2012. En este Acuerdo se anula la Liquidación recurrida, y se practica otra en aplicación del principio "responsable del déficit de ingresos fiscales, resultando una cantidad a ingresar de 598.359,51 euros, de los que 459.131,30 euros corresponden a cuota y 139.228,21 euros a intereses de demora.

En efecto, la Inspección distingue:

- Por el IVA repercutido en la venta de uno de los inmuebles a una sociedad que dedujo el IVA soportado, siendo firmes ya sus autoliquidaciones, aunque las cuotas formalmente repercutidas por L... fueran improcedentes, esta entidad debe proceder a su ingreso en el Tesoro pues lo contrario supondría una pérdida de ingresos fiscales.
- Por el IVA repercutido en la venta de otros dos inmuebles a dos sociedades que no son declarantes de IVA, la rectificación de la repercusión no puede ser efectuada hasta que exista una resolución o sentencia firme que confirme la liquidación, y la Resolución del TEAC ha sido recurrida ante la Audiencia Nacional.

Como consecuencia de lo anterior, la Inspección anula la liquidación impugnada, y dicta una nueva en la que exige a la entidad el ingreso del IVA repercutido en las ventas de las parcelas en aplicación del principio "responsable del déficit de ingresos fiscales" contemplado en el artículo 203 de la Directiva de IVA.

De la nueva liquidación practicada resulta una cantidad a ingresar de 598.359,51 euros, de los que 459.131,30 euros corresponden a cuota y 139.228,21 euros a intereses de demora.

QUINTO:

Finalmente, frente al Acuerdo de ejecución anterior la entidad interpone el presente incidente de ejecución.

Alega que el Acuerdo no es ajustado a derecho porque se adopta al margen del fallo del TEAC, y la AEAT actúa arbitrariamente cuando pretende concatenar al fallo del TEAC la existencia de otras responsabilidades fiscales no contempladas en ningún momento en el procedimiento. Las actuaciones seguidas por la AEAT tras la Resolución del TEAC solo puede tener naturaleza jurídica de actuaciones de pura ejecución, no de comprobación y liquidación, que hubiera requerido otro procedimiento distinto y autónomo.

Además de lo anterior, la propia Inspección reconoce que uno de los compradores dedujo el IVA soportado, pero que los otros dos no son declarantes de IVA y no lo han deducido, y de ser así el déficit fiscal sólo se produciría respecto del IVA deducido por el primero de los clientes, mientras que la liquidación se practica exigiendo el IVA repercutido por las tres ventas.

Finalmente, alega que la normativa española no ha incorporado al ordenamiento jurídico español el artículo 22.8 de la Sexta Directiva ni 203 de la Directiva 2006/112/CE, por lo que no puede encontrarse apoyo legal alguno para obligar a una persona a ingresar el importe que en concepto de IVA hubiese hecho constar en una factura expedida a su cliente, si resultase que dicho importe no se corresponde en realidad con el impuesto que grava una operación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO:

Este Tribunal es competente para conocer del incidente de ejecución que se examina, que ha sido interpuesto en tiempo hábil y por persona legitimada conforme a lo previsto en la Ley 58/2003, General Tributaria y en el Real Decreto 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa.

SEGUNDO:

La cuestión a analizar es si es correcta la Liquidación practicada por la Inspección en ejecución de la Resolución del TEAC, exigiendo a L... el ingreso del IVA repercutido en factura por las ventas de parcelas, habiendo declarado este TEAC que dichas ventas estaban exentas de IVA, y exigiendo el ingreso del IVA por aplicación del artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE.

Considera la Inspección que si L... ha repercutido 459.131,30 euros de IVA en las facturas emitidas a Ll. , I... y K... , está obligada a ingresar esta cantidad.

Entiende la Inspección que, atendiendo a la jurisprudencia comunitaria y española en referencia a la interpretación del artículo 203 de la Directiva IVA, que acuña la figura del “responsable del déficit de ingresos fiscales” relativa al IVA, establece la posibilidad de que la Administración tributaria exija a una persona o entidad el ingreso del importe correspondiente a una cuota de IVA aún cuando fuera indebida o de importe superior al que legalmente corresponda por el mero hecho de haber sido repercutida en factura al destinatario de la operación, en aquellos casos en que de ello se derive una pérdida de ingresos fiscales, por referencia expresa a aquellos supuestos en que por cualquier causa no fuera posible la regularización de la deducción en sede del destinatario.

La Inspección considera que L... ha expedido unas facturas repercutiendo una cantidad de IVA, y en la medida en que no ha llevado a cabo la rectificación de estas cuotas repercutidas, está obligada a su ingreso en la Hacienda Pública.

Por este Tribunal se considera que la regularización efectuada en el acuerdo de ejecución no es conforme a Derecho puesto que determina la aplicación directa de la normativa comunitaria, y 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 artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE (será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura), en perjuicio del obligado tributario objeto de regularización, siendo este un precepto que no se ha transpuesto a nuestro derecho interno, y ninguna mención similar se hace en nuestra normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (más allá de la que se recoge en el artículo 170.Dos.3º de la Ley del IVA para regular un supuesto de infracción tributaria, como es la repercusión impropia en factura, por personas que no sean sujetos pasivos del Impuesto, de cuotas impositivas sin que se haya procedido al ingreso de las mismas).

No discute la Inspección la sujeción, exención, o no sujeción de la operación, admitiéndose lo declarado por el TEAC en cuanto a la exención técnica de las ventas efectuadas por la entidad. No obstante, la Inspección exige a la entidad el ingreso del IVA repercutido en las factura aun sin haberse

devengado, motivado en el deber de cualquier persona de ingresar el IVA por el simple hecho de mencionarlo en factura.

Quede claro también que no consta que la Inspección de los Tributos haya considerado que la actuación de la entidad objeto de comprobación haya sido merecedora de sanción alguna, o que constituya una actuación claramente defraudadora o tendente a ocasionar un grave perjuicio económico a la Hacienda Pública; esto es, no se han hecho constar datos objetivos que permitan considerar que la entidad participaba en un fraude, o que sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude. Tampoco se ha considerado que la entidad, llegando a un acuerdo con el destinatario, hayan diseñado o construido artificiosamente una situación fiscal con el objeto de ocasionar un perjuicio a la Hacienda Pública.

El artículo 88 de la LIVA establece que los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obliga a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

El artículo 92 de la LIVA indica que *“los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa (...)”*. Y el artículo 99 dispone que *“En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho período del importe total de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas durante el mismo período de liquidación en el territorio de aplicación del Impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas”*.

La Ley del Impuesto determina también la obligación de los sujetos pasivos de determinar e ingresar la deuda tributaria que les corresponda. La liquidación del impuesto se regula en los artículos 71 y siguientes del Reglamento del IVA. Según el artículo 71:

“1. Salvo lo dispuesto en relación con las importaciones, los sujetos pasivos deberán realizar por sí mismos la determinación de la deuda tributaria mediante declaraciones-liquidaciones (...).

4. La declaración-liquidación deberá cumplimentarse y ajustarse al modelo que, para cada supuesto, determine el Ministro de Hacienda (...).

El modelo trimestral de declaración del Impuesto sobre el Valor Añadido, recoge en su primer apartado el IVA devengado, y hace referencia únicamente al devengado. En el modelo aprobado para la presentación de la declaración resumen anual sucede lo mismo, se incluyen las casillas para consignar el IVA devengado, sin hacer referencia al IVA repercutido.

Así, vemos que todos los artículos citados obligan a los sujetos pasivos a incluir en sus autoliquidaciones el IVA devengado por sus operaciones, y en este caso no hay impuesto devengado porque el TEAC ha considerado que se trata de ventas exentas de IVA (confirmado también por la Audiencia Nacional en su Sentencia de fecha 24 de septiembre de 2013, recurso 140/2012).

Si se repercute un IVA inferior al devengado, no hay duda que debe declararse el impuesto devengado realmente y si no se hace así la Inspección tiene la potestad de regularizar la situación del sujeto pasivo; pero cuando se trata de un IVA repercutido superior al devengado, la normativa española sólo exige declarar e ingresar el devengado. Y así como la normativa comunitaria cubre este supuesto exigiendo el ingreso de todo IVA repercutido en factura, sin distinguir si el repercutidor tiene o no la condición de empresario o profesional sujeto pasivo del impuesto (plasmación de la idea que subyace en el sistema común del IVA en el sentido de que el sujeto pasivo del impuesto no es sino un recaudador por cuenta de la Hacienda Pública respecto del impuesto repercutido y, por tanto, tiene la obligación material de ingresar toda cuota repercutida que conste en una factura), la normativa interna española no recoge esta previsión, clara en cuanto a sus términos que recoge la norma comunitaria.

Debemos destacar que en el presente supuesto L... repercute unas cantidades en facturas, y posteriormente este TEAC (y la AN) declaran las ventas exentas de IVA. Así, la Administración ya ha establecido la tributación de la operación considerando las ventas exentas, y no cabe exigir a la entidad el ingreso de la totalidad del IVA repercutido amparándose en el artículo 203 de la Directiva,

precepto que no ha sido objeto de trasposición, no ha sido incluido en nuestro ordenamiento interno, todo ello sin perjuicio de la obligación que tiene la entidad de expedir facturas rectificativas por las ventas realizadas.

TERCERO:

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, ya señalamos que a *“una entidad que ha decidido no solicitar su reconocimiento como entidad exenta en los términos del artículo 20.Tres LIVA y 6 RIVA”*, y 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 una directiva se presenten, en cuanto a su objeto, incondicionales y suficientemente precisas, dichas disposiciones puedan ser invocadas por un particular contra el Estado cuando éste no cumpla la trasposición de una Directiva al ordenamiento nacional dentro del plazo establecido o cuando trasponga incorrectamente dicha Directiva.

(...)

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

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

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

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

20 En consecuencia, procede responder a la segunda cuestión que la Directiva 78/659 del Consejo, de 18 de julio de 1978, no puede producir el efecto, por sí misma y con independencia de una ley

interna de un Estado miembro adoptada para su aplicación, de determinar o agravar la responsabilidad penal de los que infringen sus disposiciones.””

Este criterio 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 aquélla, sino en sustitución de la interpretación errónea que de dicha normativa interna y de la Directiva había hecho el Tribunal Supremo del Reino de España.”

Asimismo, en el fundamento de derecho Octavo de la mencionada resolución de este TEAC, de fecha 28 de octubre de 2013, 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.”

Más recientemente, la Resolución del TEAC de 22 de abril de 2015 (RG: 7547/2012) reitera que no puede invocarse el artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE para no aplicar la normativa española que se refiere al ingreso del IVA devengado, no al IVA repercutido, en aplicación de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea por la que se prohíbe el efecto directo vertical descendente del derecho de la Unión Europea en perjuicio de los particulares.

De este modo, considerando el criterio establecido en las resoluciones de este TEAC 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 ejecución sea conforme a Derecho, por cuanto obliga a L... a ingresar un IVA por el simple hecho de haberlo mencionado en factura, aun cuando ya este TEAC ha declarado las ventas exentas de IVA. La Inspección establece la obligación de L... de ingresar el IVA repercutido en las facturas de venta en virtud de ese artículo 203 de la Directiva, siendo un precepto no traspuesto a nuestro ordenamiento interno, 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 trasposición de una directiva, invoque la aplicación de dicha directiva frente a un particular, generando obligaciones para éste.

En virtud de lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el presente incidente de ejecución, **ACUERDA: estimarlo**, anulando el acuerdo impugnado.