



Roj: **STSJ MU 522/2018 - ECLI: ES:TSJMU:2018:522**

Id Cendoj: **30030330022018100186**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Murcia**

Sección: **2**

Fecha: **21/03/2018**

Nº de Recurso: **169/2017**

Nº de Resolución: **223/2018**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **ABEL ANGEL SAEZ DOMENECH**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

T.S.J.MURCIA SALA 2 CON/AD

MURCIA

SENTENCIA: 00223/2018

UNIDAD PROCESAL DE APOYO DIRECTO

Equipo/usuario: UP3

Modelo: N11600

PALACIO DE JUSTICIA, RONDA DE GARAY, 5, 3ª PLANTA -DIR3:J00008051

N.I.G: 30030 33 3 2017 0000284

Procedimiento : PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000169 /2017 /

Sobre: HACIENDA ESTATAL

De D./ña. AYUNTAMIENTO DE **MURCIA** AYUNTAMIENTO DE **MURCIA**

ABOGADO LETRADO AYUNTAMIENTO

PROCURADOR D./Dª.

Contra D./Dª. TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE **MURCIA**, FEDERACION DE EMPRESARIOS DEL METAL **MURCIA** (FREMM)

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO,

PROCURADOR D./Dª. , JUAN ANTONIO SALMERON BUITRAGO

RECURSO núm. **169/2017**

SENTENCIA núm. **223/2018**

LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE **MURCIA**

SECCIÓN SEGUNDA

Compuesta por los Ilmos. Srs.:

D. Abel Ángel Sáez Domenech

Presidente

Dª. Leonor Alonso Díaz Marta

Dª. Ascensión Martín Sánchez



Magistrados

ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA nº. 223/18

En **Murcia**, a veintiuno de marzo de dos mil dieciocho.

En el recurso contencioso administrativo nº. 169/17, tramitado por las normas ordinarias, en cuantía de 53.619,75€ euros, y referido a: Impuesto sobre el Valor Añadido.

Parte demandante: El Ayuntamiento de **Murcia**, representada y dirigida por un Letrado de sus Servicios Jurídicos

Parte demandada: La Administración Civil del Estado (**TEARM**), representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado.

Parte codemandada: Federación de Empresarios del Metal de **Murcia**(**FREMM**), representada por el Procurador Juan Antonio Salmerón Buitrago y defendida por el Abogado D. José Mario Pacheco Fernández.

Acto administrativo impugnado: Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de **Murcia** de 30 de noviembre de 2016, que estima la reclamación económico-administrativa número 30/716/2014, interpuesta por el FREMM, contra la actuación del Ayuntamiento de **Murcia** consistente en la oposición a la repercusión por parte de dicha Federación de las cuotas de IVA correspondientes a una factura rectificativa, número PERM 1 de 28/07/2013, con base imponible de IVA (Impuesto sobre el Valor Añadido) 335.123,49€ y cuota de 53.619,75€.

Pretensión deducida en la demanda: Que se dicte sentencia estimatoria íntegra del recurso contencioso-administrativo presentado, declarando nulo o anulable y no ajustado a derecho el mismo, con declaración expresa de no proceder la repercusión a mi mandante de la cantidad de 53.619,75€ en concepto de IVA, y condenando a que se le reintegre (por quien proceda) dicha cantidad más los intereses legales correspondientes, pues así procede y es de hacer en justicia que pido.

Siendo Ponente el Magistrado **Ilmo. Sr. D. Abel Ángel Sáez Domenech**, quien expresa el parecer de la Sala.

I.- ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El escrito de interposición del recurso contencioso administrativo se presentó el día 10 de marzo de 2017, y admitido a trámite, y previa reclamación y recepción del expediente, la parte demandante formalizó su demanda deduciendo la pretensión a que antes se ha hecho referencia.

SEGUNDO.- La parte demandada se ha opuesto pidiendo la desestimación de la demanda, por ser ajustada al Ordenamiento Jurídico la resolución recurrida.

TERCERO.- Recibido el pelito a prueba se practicaron las que constan en autos cuya valoración se hará en el fundamentos jurídicos de la presente sentencia; procediéndose posteriormente a señalar para que tenga lugar la votación y fallo el día 9 de marzo de 2018.

II.- FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Dirige la actora el presente recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de **Murcia** 30 de noviembre de 2016, que estima la reclamación económico-administrativa número 30/716/2014, interpuesta por el FREMM, contra la actuación del Ayuntamiento de **Murcia** consistente en la oposición a la repercusión por parte de dicha Federación de las cuotas de IVA correspondientes a una factura rectificativa, número PERM 1 de 28/07/2013, con base imponible de IVA (Impuesto sobre el Valor Añadido) 335.123,49€ y cuota de 53.619,75€.

Señala el TEAR en la citada resolución como fundamentos de su decisión los siguientes:

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 19/02/2014 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 19/02/2014 por la entidad FEDERACIÓN REGIONAL DE EMPRESARIOS DEL METAL DE LA REGIÓN DE **MURCIA** (FREMM) frente a la actuación del Ayuntamiento de **Murcia** consistente en oponerse a la repercusión, por parte de la



FREMM, de las cuotas correspondientes a la factura rectificativa número PERM 1 de 28/07/2013 con base imponible de IVA 335.123,49 euros y cuota de 53.619,75.

SEGUNDO.- Según el escrito de interposición los hechos determinantes de la emisión de tal factura, en síntesis, comienzan en fecha 14/07/2009 cuando fue otorgada escritura en la que se constituía a favor del FREMM un derecho de superficie sobre una finca para la ampliación del Centro de Formación Profesional. Como contrapartida, FREMM se comprometía a la construcción a favor del Ayuntamiento de un centro municipal polivalente y tres plazas de garaje para su uso por los servicios municipales. En el momento de la escritura no se expidió factura ni se repercutió IVA, si bien el día 15/07/2013 fue notificada a FREMM la liquidación provisional dictada por la oficina de gestión tributaria de la Administración de la AEAT en **Murcia**. En dicha liquidación se concluye que se devengó el IVA con la firma de la escritura al considerar como pago anticipado de la obra a entregar, la constitución del derecho de superficie, fijándose por el órgano gestor una base imponible de IVA 335.123,49 euros correspondiente al pago anticipado y una cuota de 53.619,49 euros y procediendo FREMM a la emisión de factura por dichos importes destinada al Ayuntamiento de **Murcia**. Remitida la factura al Ayuntamiento, este entendió que no procedía repercusión, dando lugar a la discrepancia en que tiene origen la presente reclamación.

TERCERO.- En el mismo escrito de interposición el interesado alegó lo que entendió en su derecho y, remitido dicho escrito al Ayuntamiento de **Murcia** este presentó alegaciones que igualmente entendió procedentes.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente: La cuestión a resolver es si es o no ajustada a derecho la actuación del Ayuntamiento cuando se niega a soportar la repercusión de las cuotas formalizadas en la factura PERM 1 de 28/07/2013 con base imponible de IVA 335.123,49 euros y cuota de IVA 53.619,75.

TERCERO.- A este respecto, lo primero que debe apuntarse es que no es motivo de controversia entre las partes que la liquidación practicada por el órgano gestor, la cual adquirió firmeza hasta donde conoce este Tribunal, se ajustaba a derecho con lo que **no cabe duda de que el impuesto se devengó el día 14/07/2009 con motivo del otorgamiento de la escritura que documentaba la permuta** y que dicho devengo se produjo por una base imponible de IVA 335.123,49 euros y una cuota de IVA 53.619,75. Partiendo de lo anterior y considerando que, según el art 88. Uno de la LIVA " *Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos* ", debemos analizar con los motivos esgrimidos por el Ayuntamiento de **Murcia** que le llevan a concluir que la FREMM no ostenta el derecho a la repercusión de estas cuotas.

A este respecto, se alega en primer lugar por el citado Ayuntamiento que **no existe acto administrativo susceptible de recurso** y tal alegación debe ser desestimada pues ya dispone el art 227.4 de la LGT que " *serán reclamables, igualmente, previo cumplimiento de los requisitos y en la forma que se determine reglamentariamente, las siguientes actuaciones u omisiones de los particulares en materia tributaria: a) Las relativas a las obligaciones de repercutir y soportar la repercusión prevista legalmente (...)*" entendiendo este Tribunal que la FREMM podía entender rechazada la obligación de soportar la repercusión cuando se le remitió escrito oficial del Ayuntamiento de **Murcia** de 22 de enero de 2014, firmado por el Director de la Oficina del Gobierno Municipal, en el que se mantenía que la repercusión no era ajustada a derecho.

Se aduce igualmente por el Ayuntamiento de Murcia que de acuerdo con lo dispuesto en el art 88.1 de la LIVA debe entenderse que, al no haber repercusión del IVA, las cuotas de dicho impuesto se deben entender incluidas en el precio pactado en escritura . A este respecto dispone el citado artículo en su párrafo segundo:

" En las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al impuesto cuyos destinatarios fuesen entes públicos se entenderá siempre que los sujetos pasivos del impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el Impuesto sobre el Valor Añadido que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda, en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido."

En interpretación de lo dispuesto en el citado párrafo el TEAC en su resolución RG.:3507/2013 del 06/07/2015 ya precisa que " *En definitiva, la aplicación de la regla especial que supone este artículo 88. Uno de la Ley del IVA no puede ser aplicada sin más a todas las relaciones u operaciones sujetas al impuesto en las que se vean inmersas las administraciones públicas o los entes públicos, es preciso para ello que, además de quedar sujetas al impuesto, actúen en el marco de las relaciones jurídicas sometidas al derecho público, y no aquellas excluidas del mismo, como son los contratos de compraventa, donación, permuta, arrendamiento y*



demás negocios jurídicos análogos sobre bienes inmuebles, propiedades incorpóreas y valores negociables, o los demás comprendidos en el artículo 5 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas."

En este mismo sentido cabe citar la Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2002, recurso n.º 7653/1996 y Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de julio de 2005, recaída en el recurso número 721/2003, de tal forma que, siendo asimilable a una permuta la operación que aquí es objeto de controversia, no opera la limitación referida en dicho artículo por lo que no puede negarse el derecho a la repercusión de las cuotas por este concreto motivo.

Finalmente se opone el Ayuntamiento a la repercusión al considerar que el plazo máximo de un año para la repercusión regulado en el art 88 Cuatro ha sido sobrepasado con creces. Dispone el art 88 en sus apartados tres y cuatro lo siguiente:

"Tres. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente.

Cuatro. Se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo."

Tampoco este motivo de oposición puede ser estimado pues si es cierto que el devengo de la operación se produce el día 14/07/2009, fecha en que fue otorgada escritura en la que se constituía a favor del FREMM un derecho de superficie sobre una finca, y en ese momento se consideró por los participantes que la operación no se encontraba sujeta al IVA, también es cierto que fue con motivo de las actuaciones de comprobación que dieron como resultado la liquidación provisional de fecha 15/07/2013 cuando se determinó la sujeción al IVA, lo que genera en el sujeto pasivo, desde ese momento, la obligación de repercutir y en el destinatario la obligación de soportar tal repercusión, por lo que entendemos que el plazo de un año a que se refiere el art 88 cuatro debe de comenzar a contarse desde la notificación de la liquidación provisional, de tal forma que dicho plazo no se habría incumplido al momento de la emisión de la factura el día 28/07/2013, por lo que entendemos que, en suma, la repercusión era correcta y el Ayuntamiento de **Murcia** venía obligado a soportarla.

El Ayuntamiento de Murcia recurrente fundamenta su pretensión en los siguientes hechos y fundamentos de derecho:

1) Para la debida comprensión y justa resolución de la litis, señalamos de interés los siguientes antecedentes:

1.- Por escritura de segregación de finca y constitución de derecho de superficie, de fecha 14 de julio de 2009, otorgada ante la Notario de **Murcia** da María Dolores Heredia Cánovas con número de protocolo 1051, el Excmo. Ayuntamiento de **Murcia** constituyó a favor de la FREMM un derecho de superficie sobre la finca segregada y descrita en el exponendo IV; y un derecho de superficie bajo rasante del suelo de la finca descrita como resto en el exponendo V. Por la FREMM, y como contrapartida, se asumía la obligación de realizar una ampliación del Centro Municipal Polivalente, ya existente; y la adjudicación al Ayuntamiento de tres plazas de aparcamiento (aunque consta en el expediente, dado que el que se nos ha entregado no está numerado, para mayor facilidad se aporta como documento n.º 1)

2.- El 25 de noviembre de 2013 (aunque consta en el expediente, para mayor facilidad se aporta como documento n.º 2), la FREMM registra escrito en el que:

a) expone que se le ha practicado una liquidación provisional por la Agencia Tributaria en concepto de IVA con causa en la permuta documentada en la anterior escritura; y

b) aporta una factura de rectificación concretando aquel IVA por importe de 53.619,75€, que pretende que se le abone por el Ayuntamiento en concepto de repercusión.

3.- El 22 de enero de 2014, el Ayuntamiento de **Murcia** le dirige un oficio a la FREMM en el que se le indicaban los motivos por los que se consideraba que no procedía la repercusión pretendida.

4.- El 19 de febrero de 2014, la FREMM presenta una reclamación económico- administrativa ante el TEAR contra nuestra oposición al acto de repercusión tributaria del IVA pretendido, que se sigue con el número 30-00716-2014.

5.- Por resolución del TEAR de 30 de noviembre de 2016, se dispone "(...) ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado." Dicha resolución nos es notificada el día 30 de enero de 2017.

6.- El 14 de marzo de 2017, esta parte interpone recurso contencioso-administrativo contra la anterior resolución por no considerarla ajustada a derecho, dando lugar a los presentes autos de P.O. n.º 169/2017, seguidos ante la Sala 2 de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de **Murcia**.

7.- Por Auto de fecha 28 de abril de 2017 (notificada el 4 de julio), la Sala a la que me dirijo deniega la medida cautelar de suspensión solicitada por nuestra parte.



8.- Por Diligencia de ordenación de 29 de junio de 2017 se nos da traslado del expediente y se nos concede un plazo de 20 días para formular demanda, al que damos cumplimiento por medio del presente escrito.

Por tanto, el acto administrativo objeto de impugnación es la resolución del TEAR de 30 de noviembre de 2016, dictada en el expediente nº 30-00716-2014 seguido por la FREMM contra el Excmo. Ayuntamiento de **Murcia**, y por la que se dispone estimar la misma y, en consecuencia, el Ayuntamiento de **Murcia** resulta obligado a abonarle la cantidad de 53.619,75€ en concepto de repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

2) 1. En relación con la actuación de la FREMM. Vinculación por sus actos propios y acto firme y consentido.

Hemos de partir del siguiente hecho probado: por Acuerdo de la Junta de Gobierno del Excmo. Ayuntamiento de **Murcia** de fecha 29 de octubre de 2008 (que consta en el expediente) se dispuso, entre otros, lo siguiente:

PRIMERO.- Segregar una porción de terreno de 1.000 m2, de la finca que figura con el nº de asiento 403 del Inventario de Bienes Municipal, para formar una nueva finca registral

"Parcela de terreno con destino a equipamientos públicos, sita en término de Aturda, partido de La Albatania, San Antón, tiene una superficie de mil metros cuadrados (1.000 W2), que linda: a Norte y Este, resto de la finca matriz de la que se segrega; a Sur, parcela segregada anteriormente de la matriz; y a Oeste, vía de servicio de Ronda Oeste "

SEGUNDO.- Iniciar expediente de constitución del derecho de superficie a la Federación Regional de Empresarios del Metal de **Murcia** (FREMM) (CXF. C-30076475X en concepto de libre de cargas, gravámenes y arrendamientos, de la porción de terreno de 1.000 m2 de superficie segregados de la finca municipal descrita en el punto primero de este acuerdo, por un periodo de cincuenta años, para su destino a la ampliación del Centro de Formación Profesional del Metal.

DÉCIMO. Los gastos e impuestos derivados del presente derecho de superficie serán por Este acto, que fue notificado a la FREMM el día 5 de noviembre de 2008 (se acompaña como documento nº 3), no fue recurrido por la misma, ni en vía administrativa, ni contencioso-administrativa, por lo que ha devenido firme y consentido.

Así, es un principio general del Derecho que **nadie puede propios actos** (Sentencia del Tribunal Supremo de 24 enero 1989 . RJ 1989\430). Y ello lo vulnera la FREMM con su actuación: dado que en el apartado décimo del acuerdo citado se decía que los impuestos derivados del derecho de superficie serían por cuenta de la FREMM, y dado que la cesión del derecho de superficie citada en el acuerdo indicado es la que ha originado el IVA que nos ha repercutido, las reglas de la lógica y de la razón (cuya aplicación impone el artículo 218.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil a las sentencias) imponen que sea la FREMM la que tenga que abonar dichos gastos, y que no pueda transmitirlos, como pretende, al Excmo. Ayuntamiento de **Murcia**.

Pero, además, la FREMM estaría intentando contrariar el sentido de un acto administrativo que ha dejado firme y consentido: el acuerdo de la Junta de Gobierno de 29 de octubre de 2008 que le impuso la obligación de soportar dichos tributos; y ello sin seguir los cauces de revisión de actos administrativos establecidos legalmente. Ello resulta contrario a derecho.

2. En relación con el acto recurrido .

A continuación exponemos las razones por las que no consideramos ajustado a derecho el acuerdo del TEAR que recurrimos.

3) INCLUSIÓN DEL IVA .

Dice el acto que recurrimos: "Se aduce igualmente por el Ayuntamiento de **Murcia** que, de acuerdo con lo dispuesto en el art 88.1 de la LIVA debe entenderse que, al no haber repercusión del IVA, las cuotas de dicho impuesto se deben entender incluidas en el precio pactado en escritura. A este respecto dispone el citado artículo en su párrafo segundo:

"En las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al impuesto cuyos destinatarios fuesen entes públicos se entenderá siempre que los sujetos pasivos del impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el Impuesto sobre el Valor Añadido que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda, en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido."

En interpretación de lo dispuesto en el citado párrafo el TEAC en su resolución RG.:3507/2013 de16/07/2015 ya precisa que "En definitiva, la aplicación de la regla especial que supone este artículo 88. Uno de la Ley del IVA no puede ser aplicada sin más a todas las relaciones u operaciones sujetas al impuesto en las que se vean inmersas las administraciones públicas o los entes públicos, es preciso para ello que, además de quedar



sujetas al impuesto, actúen en el marco de las relaciones jurídicas sometidas al derecho público, y no aquellas excluidas del mismo, como son los contratos de compraventa, donación, permuta, arrendamiento y demás negocios jurídicos análogos sobre bienes inmuebles, propiedades incorpóreas y valores negociables, o los demás comprendidos en el artículo 5 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas ". En este mismo sentido cabe citar la Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2002, recurso nº 7653/1996 y Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de julio de 2005, recaída en el recurso número 721/2003 , de tal forma que, siendo asimilable a una permuta la operación que aquí es objeto de controversia, no opera la limitación referida en dicho artículo por lo que no puede negarse el derecho a la repercusión de las cuotas por este concreto motivo."

Entendemos que la anterior doctrina no es aplicable al presente caso dado que la FREMM asumió el pago de cualquier impuesto derivado del derecho de superficie en cuestión. Y dado que el IVA que repercute lo es por el derecho de superficie, su aquiescencia al Acuerdo de 29 de octubre de 2008 le priva de esta facultad.

Todo ello resulta acorde con el artículo 25.uno del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, y con el artículo 88.1 de la LIVA (Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido).

Dice el artículo 25, referido a normas especiales sobre repercusión:

1. En relación con lo dispuesto en el artículo 88, apartado uno, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido , los pliegos de condiciones particulares previstos en la contratación administrativa contendrán la prevención expresa de que a todos los efectos se entenderá que las ofertas de los empresarios comprenden no sólo el precio de la contrata, sino también el importe del Impuesto."

Por su parte, el artículo 88.1. de la LIVA , párrafo segundo, señala: "*En las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al impuesto cuyos destinatarios fuesen entes públicos se entenderá siempre que los sujetos pasivos del impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el Impuesto sobre el Valor Añadido que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda, en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido. "*

A ello se añade que los supuestos recogidos en las Sentencias del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional que toma el TEAR no contemplan un supuesto idéntico al que aquí nos ocupa: en el caso del Tribunal Supremo se trataba de un contrato de permuta de inmuebles (parece que relacionado con un convenio urbanístico); en el de la Audiencia Nacional de uno de adquisición por subasta.

4) TRANSCURSO DE LOS PLAZOS PARA EFECTUAR LA REPERCUSIÓN.

Señala el acuerdo del TEAR: "Finalmente se opone el Ayuntamiento a la repercusión al considerar que el plazo máximo de un año para la repercusión regulado en el art 88 cuatro ha sido sobrepasado con creces. Dispone el art 88 en sus apartados tres y cuatro lo siguiente:

"Tres. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente.

Cuatro. Se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo."

Tampoco este motivo de oposición puede ser estimado pues si es cierto que el devengo de la operación se produce el día 14/07/2009, fecha en que fue otorgada escritura en la que se constituía a favor del FREMM un derecho de superficie sobre una finca, y en ese momento se consideró por los participantes que la operación no se encontraba sujeta al IVA, también es cierto que fue con motivo de las actuaciones de comprobación que dieron como resultado la liquidación provisional de fecha 15/07/2013 cuando se determinó la sujeción al IVA, lo que genera en el sujeto pasivo, desde ese momento, la obligación de repercutir y en el destinatario la obligación de soportar tal repercusión, por lo que entendemos que el plazo de un año a que se refiere el art 88 cuatro debe de comenzar a contarse desde la notificación de la liquidación provisional, de tal forma que dicho plazo no se habría incumplido al momento de la emisión de la factura el día 28/07/2013, por lo que entendemos que, en suma, la repercusión era correcta y el Ayuntamiento de **Murcia** venía obligado a soportarla."

Es decir, el TEAR concreta el día inicial para el cómputo del plazo de un año que impone el artículo 88.Cuatro de la LIVA en el de la fecha de la liquidación provisional.

Esta parte considera que ello no resulta ajustado a derecho puesto que no existe precepto alguno en la ley del IVA que diga que dicho plazo se deberá contar desde que se produzca una liquidación administrativa, tal y como sostiene el TEAR. Además, es unánime la doctrina judicial que cifra dicha data en el momento del devengo: por tanto, si son hechos probados que el momento del devengo se produce el día 14 de julio de 2009, que la factura no se emite hasta el día 28 de junio de 2013, y que no es hasta el 25 de noviembre de 2013



cuando se solicita el pago de la repercusión, es evidente que ha transcurrido el plazo de 1 año establecido legalmente para dicha actuación, por lo que, conforme al artículo 88.cuatro de la LIVA (" Se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo "), la FREMM perdió el derecho a repercutir a partir del día 14 de julio de 2010.

Así lo indican, por ejemplo, las siguientes resoluciones :

- Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de noviembre de 2008 (recurso núm. 40/2007), cuando señala:

"SEGUNDO En este caso el devengo del impuesto se produjo en el momento del auto judicial de adjudicación de los inmuebles, el 26 de marzo de 1999 y la entrega de las facturas cuya fecha de expedición según consta en las mismas sería el 26 de abril de 1999, se produjo con el requerimiento notarial de 6 de abril de 2001. Por tanto, transcurrido el plazo de un año previsto en el artículo 88 Cuatro de la Ley 37/92 (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) que establece que "se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo".

Este plazo es de caducidad y por tanto no puede ser interrumpido por el inicio de las actuaciones inspectoras ya que la caducidad es un instituto jurídico del que resulta la extinción de los derechos por el simple transcurso del tiempo concedido para su ejercicio. Es un derecho que la ley concede con vida ya limitada de antemano, por lo que se extingue transcurrido el plazo establecido. Por tanto, no se puede solicitar al amparo del artículo 88.4 la repercusión de un IVA no repercutido en el caso de que haya transcurrido un año desde el devengo del impuesto ."

Es recogida por la del mismo Tribunal de 10 de diciembre de 2008, recurso núm. 217/2008.

- Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de enero de 2011, recurso de casación núm. 1308/2009 . Analiza un supuesto también de repercusión del IVA y del plazo para ello. Señala en su fundamento de derecho segundo, párrafo quinto:

"Partiendo de las anteriores consideraciones, si la expedición de la factura es, más que un medio de prueba, un requisito imprescindible para que pueda efectuarse la repercusión del impuesto, su falta impide dicha repercusión, sin que la iniciación de actuaciones inspectoras tengan la virtualidad de producir la interrupción del plazo del año establecido legalmente para efectuarla, porque ese procedimiento de comprobación es independiente y en nada se interfiere, con el devenir normal de la cadena productiva y comercial, respecto de las cuales y por imperativo legal, se exige que no pase un año entre el devengo y la repercusión, con el fin de evitar que el desenvolvimiento de los distintos pasos que van desde la producción al consumo final, sufran alteraciones o dilaciones que atenten a la neutralidad del impuesto. Esta conclusión no resulta desvirtuada por lo dicho en la sentencia de esta Sala de 29 de septiembre de 2008 (RJ 2008, 4567) , que no se refiere a un caso de repercusión, sino de deducibilidad de las cuotas soportadas, en cuyo supuesto el factor tiempo no tiene la trascendencia que se produce en los de repercusión. Tampoco puede hablarse de enriquecimiento injusto de la Administración, porque el adquirente no habrá soportado ninguna cuota, y por ello, no operará sobre la futura repercusión al siguiente adquirente."

Destaca de estas sentencias cómo el plazo de 1 año se considera un plazo de caducidad que no es interrumpido por actuaciones inspectoras.

Y a ello no obsta el hecho de que el concepto que se consigna en la factura sea el de "rectificación". En efecto, aunque para tal acción el artículo el artículo 89.Uno LIVA fije un plazo de 4 años, ello no resulta de aplicación al presente caso puesto que:

1. Para que haya una "factura rectificativa" es necesario que previamente se haya expedido una factura que rectificar. Y en el presente caso resulta que no se llegó a expedir factura alguna por la operación hasta la que se presentó de fecha 28 de junio de 2013, que es "de rectificación", sin que pueda entenderse la escritura como documento análogo sustitutivo de aquella.

En este sentido acudimos de nuevo a la **Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de enero de 2011** , recurso de casación núm. 1308/2009 , cuando señala:

a) respecto del requisito de emisión de una primera factura, en su fundamento de derecho segundo, párrafo segundo:

"Aunque el artículo 88.Cuatro de la Ley del IVA establece la pérdida del derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo, el artículo 89 permite que dentro de los cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto se proceda a la repercusión, cuando no se haya efectuado la repercusión con anterioridad. Los dos preceptos estarían en contradicción, al establecer dos plazos diferentes para un mismo supuestos, si no fuera porque el último de ellos, establece como requisito para la ampliación del plazo del año al de cuatro, el que se hubiese expedido factura o documento análogo correspondiente a la



operación. Es decir, si se emiten estos documentos la repercusión podrá efectuarse dentro de los cuatro años desde la fecha del devengo, mientras que, si los mismos no se han emitido, el transcurso del plazo del año desde dicho momento cierra la posibilidad de repercusión."

b) en relación con el cumplimiento del requisito de expedir factura o documento análogo, en su fundamento de derecho segundo, párrafo cuarto:

"Sentado lo anterior, procede examinar ahora si el requisito de la entrega de factura puede ser suplido por el Auto de Adjudicación de la subasta dictado por la autoridad judicial. Debe tenerse en cuenta, en primer término, que la referencia que hace el apartado Dos del artículo 89 LIVA a "documento análogo" a la factura se contrae a los que menciona como sustitutivos el artículo 4º.3 del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre (RCL 1985, 3059 y RCL 1986, 226), esto es, a los talonarios de vales, o a los tickets de máquinas registradoras, siempre que en ellos se consigne los datos que en dichos preceptos se mencionan. En segundo lugar, aun admitiendo la posibilidad que el documento judicial puede ser incluido entre esos otros documentos a que se refiere el precepto, no hay prueba en el expediente ni en los autos de que en la escritura de adjudicación -que no aparece incorporada-, se consignen los requisitos que el artículo 3º del mencionado Real Decreto exige que se consignen en las facturas, en particular, por su especial trascendencia a los efectos de la futura repercusión, los datos necesarios para la determinación de la base imponible, así como el tipo tributario y la cuota repercutida. "

En esta misma línea de admisión excepcional de la escritura como "documento análogo" y los requisitos que ha de reunir para ello, se pronuncia la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2013, Recurso de Casación núm. 5261/2011. En su fundamento de derecho tercero indica:

" Dijimos en la sentencia de 27 de febrero de 2013 RJ 2013, 265), rec. n° 3319/2008, lo siguiente:

"Por lo que hace al tercero de los motivos, por el que se mantiene la posibilidad de rectificar la factura inicialmente emitida, se sostiene la vulneración de los artículos 88 y 89.2 de la Ley 37/92 es clara su improcedencia.

Es visto, en primer término, que la rectificación pretendida se supedita en los textos legales invocados a la previa existencia de factura, circunstancia que en este caso no concurre. De otra parte, la posibilidad de sustituir la factura por la escritura, además de admitirse sólo de modo excepcional, exige la concurrencia en la escritura de todos los elementos relevantes -en términos impositivos- para la identificación de la operación y que han de integrar el contenido de la factura.

Difícilmente puede sostenerse que concurrían esos requisitos si se tiene en cuenta que en dicho documento no se expresaba la sujeción al IVA de la operación de transmisión, y tampoco la base y tipo aplicable.

...Se alega, finalmente, la vulneración de la Sexta Directiva 77/388 (LCEur 1977, 138) que consagra el principio de neutralidad del IVA. ...el objeto del recurso es la procedencia de la repercusión no efectuada, circunstancia que, aunque está relacionada con la neutralidad del impuesto, tiene un contenido claramente diferente a la neutralidad del impuesto; por último, que la no repercusión del impuesto obedece al incumplimiento por la entidad recurrente de los deberes que la ley le impone, por lo que es su propia conducta la causante de los efectos impositivos que estima improcedentes "

En esta línea podemos señalar también las sentencias de 19 de enero de 2011 (RJ 2011, 1113) o la de 5 de diciembre de 2011 (RJ 2012, 118), rec. n.º 3954/2009, en las cuales, respecto de un acta notarial se dijo que no es una factura, aunque contuviera sus elementos esenciales, y tampoco un "documento análogo", puesto que la referencia del apartado Dos del artículo 89 de la Ley 37/1992 debía entenderse contraída a los documentos sustitutivos de la factura que mencionaba el artículo 4 del Real Decreto 2402/1985 (RCL 1985, 3059 y RCL 1986, 226), esto es, a los talonarios de vales numerados o a los tickets de máquinas registradoras, siempre que en ellos se consignen los datos que en dichos preceptos se mencionan, añadiendo que si la expedición de la factura es, más que un medio de prueba, un requisito imprescindible para que pueda efectuarse la repercusión del Impuesto, su falta impide dicha repercusión.

También hemos de convenir que excepcionalmente se ha considerado que a los efectos del artº 89.2 de la LIVA pero en un supuesto distinto al que es objeto del que nos ocupa, en concreto respecto de la deducción del impuesto cuando constaba que se había soportado y no se poseía factura, se admite la escritura como sustitutivo de la factura, puesto que mediante la escritura se acreditaba documentalmente que se había soportado la carga y en el documento sustitutivo, en la factura, contiene todos los elementos relevantes para la identificación de la operación contenidos en la factura, sentencia de fecha 11 de julio de 2011 (RJ 2011, 5673), rec. de casación para unificación de doctrina 219/2008. Sentencia que además a un supuesto distinto del que nos ocupa, se inscribe dentro de la línea jurisprudencial antes referida, esto es, es posible sustituir la factura por la escritura pública pero sólo excepcionalmente, y siempre que concurra en la escritura todos los elementos relevantes, tales como la sujeción al IVA de la operación, base y tipo aplicable; lo que no es el caso que nos ocupa, en el que ha quedado constancia de que a pesar de estar ante una operación sujeta al IVA, en



la escritura no se hizo constar ni esta, ni los elementos relevantes. Todo lo cual ha de llevarnos a desestimar el recurso de casación."

Es decir, que para que excepcionalmente pueda entenderse cumplido el deber de presentar factura, el documento análogo ha de tener una serie de requisitos tales como datos necesarios para determinar la base imponible, el tipo tributario y la cuota repercutida, que vemos que no cumple la escritura de fecha 14 de julio de 2009.

Incide en este razonamiento, que trata del concreto supuesto de una escritura pública que no puede ser considerada como "documento análogo" a la factura, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de noviembre de 2008 (recurso núm. 40/2007), que recoge incluso el criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central al señalar, en su fundamento de derecho segundo, párrafos tercero y siguientes:

"La única vía por la que se puede repercutir el IVA sería por la aplicación del artículo 89 de la ley 37/92 referido a la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas que si bien en su redacción originaria sólo era aplicable a rectificaciones de IVA inicialmente repercutido a partir de la reforma efectuada por la Ley 13/96 (RCL 1996, 3182) es aplicable también a los supuestos de repercusión posterior de un IVA no repercutido. Así el apartado dos en la redacción dada por el artículo 10.5 de la Ley 13/1996 de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social (la vigente en el momento del devengo) establece que "Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación cuando, no habiéndose repercutido cuota alguna, se hubiese expedido la factura o documento análogo correspondiente a la operación". Es decir, expresamente el legislador exige que la factura o documento análogo se haya emitido en el plazo de un año para poder aplicar el artículo 89 de la Ley 37/92. Por tanto, se puede efectuar la repercusión de las cuotas no repercutidas transcurrido un año desde el devengo al amparo del artículo 89 referido a la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas en el caso de que como consecuencia de un procedimiento de comprobación se determine que una determinada entrega está sujeta a IVA pero ello queda condicionado a que se hubiese presentado la factura correspondiente en el plazo de un año. Se comparte el criterio del TEAC relativo a que la escritura pública no es un documento análogo o sustitutivo de la factura y así el Tribunal Supremo en sentencia de 8 de noviembre de 2004 (RJ 2004, 7795) indica "en este impuesto la expedición de la factura tiene un significado de especial trascendencia permitiendo el correcto funcionamiento de su técnica impositiva. A través de la factura se efectúa la repercusión del tributo y la posesión de aquélla, cuando cumple los requisitos establecidos en el Reglamento, permite, en su caso, que el destinatario de la operación practique la deducción de las cuotas soportadas. En definitiva, la exigencia de la factura como justificante para el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado por los empresarios y profesionales, tal como dispone la LIVA, lejos de configurarse como una prueba tasada, ha de caracterizarse como un requisito de deducibilidad establecido por la normativa comunitaria, y, en consecuencia, por la ley, en virtud del cual las cuotas se deducen por los empresarios o profesionales en la medida en que dichas cuotas han de ser soportadas sin perjuicio del cumplimiento de los restantes requisitos de deducibilidad establecidos por la Ley, lo que se acredita con este documento". Este es el criterio que mantiene esta sección en sentencia de 23 de abril de 2008 (recurso 405/06) (JUR 2008, 178509) sin que se halle vinculada por los pronunciamientos de otros Tribunales de Justicia distintos del Tribunal Supremo (entre los que existe discrepancia ya que mientras el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en sentencia de 27 de mayo de 2004 dictada en el recurso 1493/2000 (JUR 2004, 227170) sección 5ª considera que la escritura pública es un documento equivalente a la factura el Tribunal Superior de Justicia de Galicia en sentencia de 30 de septiembre de 2005, recurso 8368/2002 (JUR 2006, 137020), sección 3ª considera que no es un documento equivalente)."

2. Para el improbable caso de que se considere que la factura rectificativa de 28 de junio de 2013 cumple los requisitos que hemos expuesto con anterioridad, tampoco procedería la repercusión por el transcurso del plazo de 4 años establecido en el artículo 89.Uno de la LIVA, que señala:

"Artículo 89. Rectificación de las cuotas impositivas repercutidas.

Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80."

Veamos de nuevo las fechas: el momento de devengo es el 14 de julio de 2009; la de la factura es de 28 de junio de 2013; el escrito solicitando el pago de la repercusión se registra de entrada el 25 de noviembre de 2013; y tiene entrada en el Registro de facturas el 27 de enero de 2014.



Pues bien, esta parte considera que la fecha a computar no es la de la factura (por quedar a disposición de una sola de las partes -la FREMM- en este caso), sino la de registro de la solicitud de su pago: el 25 de noviembre de 2013. Por tanto, han transcurrido más de 4 años desde el devengo, por lo que no procede tampoco ya la repercusión a través de una supuesta "factura rectificativa", habiendo caducado el derecho de la FREMM a ello.

3. En relación con estas cuestiones que hemos expuesto, hay que señalar que existen varias consultas de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda en el sentido defendido por esta Administración municipal, de las que podemos destacar lo siguiente :

No procede la rectificación cuando no se ha expedido factura (DGT 21-12-01; CV 24-11-04).

CV1795/2007 de 31 de agosto de 2007: " *En el supuesto de que el Ayuntamiento no hubiera repercutido el impuesto con ocasión de una entrega de suelo sujeta y no exenta del mismo, deberá proceder a presentar una declaración liquidación rectificativa en la que se consigne el impuesto devengado, pudiendo proceder a dicha repercusión extemporánea siempre que no haya transcurrido más de un año desde que tuvo lugar dicha entrega*".

CV 23/2/12; CV 24/2/12: " *La entrega de un solar por unos particulares a cambio de la entrega futura de viviendas determina el devengo del IVA correspondiente a la entrega de estas últimas, ya que la entrega del solar constituye el pago anticipado de las viviendas. Por tanto, transcurrido un año desde la entrega del solar, sin que la empresa constructora haya efectuado la repercusión del IVA correspondiente a dichos pago anticipado, dicha empresa pierde el derecho a efectuar tal repercusión, no estando el destinatario obligado a soportar la misma, salvo que en el momento de efectuar la permuta se hubiera expedido la correspondiente factura o documento análogo para documentar la operación, en cuyo caso dispone de cuatro años para rectificar dicha repercusión* ".

CV 1/9/09 " *Habiendo transcurrido más de un año desde la fecha del devengo de la operación, el sujeto pasivo ha perdido el derecho a repercutir el impuesto sobre el destinatario de la operación. Por otra parte, no habiéndose expedido en su momento la correspondiente factura, no procede tampoco su rectificación* ."

4. Incluso en el caso hipotético de que se admitiese que se hizo por parte de esa entidad una repercusión aunque fuese a tipo 0 (que no nos consta que así fuese), tampoco podría efectuarse la rectificación de la repercusión, pues el Art. 89 de la LIVA dispone lo siguiente:

"Artículo 89 Rectificación de las cuotas impositivas repercutidas.

Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80. Dos. Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación cuando, no habiéndose repercutido cuota alguna, se hubiese expedido la factura correspondiente a la operación ."

Al no haber factura correcta, no hay posibilidad de rectificación.

5) FALTA DE ACTUACIÓN COMO EMPRESARIO DEL AYUNTAMIENTO.

Esta cuestión fue alegada por nuestra parte ante el TEAR en las alegaciones que se presentaron y no han sido abordadas por el acto recurrido.

Insistimos en nuestra negación de que el Ayuntamiento actuara como empresario en la escritura de 14 de julio de 2009. En consecuencia, debe recaer la prueba en quien así lo pretenda.

Efectuada esta afirmación, opera el artículo 89.Tres de la LIVA que veda la posibilidad de repercutir una rectificación cuando el destinatario (en este caso, el Excmo. Ayuntamiento de **Murcia**) no actúe como empresario o profesional del impuesto; y el Ayuntamiento de **Murcia** no reúne los requisitos establecidos en la LIVA a tal fin; en concreto los regulados en su artículo 5 , dado que en el caso presente actuaba como Administración pública y no como empresario, como únicamente ocurre cuando realiza la venta de parcelas inmobiliarias recibidas en virtud de convenios o provenientes de Juntas de Compensación.

Dice el artículo 89.Tres de la LIVA : " *Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, no procederá la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas en los siguientes casos:*

Cuando la rectificación no esté motivada por las causas previstas en el artículo 80 de esta Ley , implique un aumento de las cuotas repercutidas y los destinatarios de las operaciones no actúen como empresarios o profesionales del impuesto"



En sentido análogo se pronuncia el **Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en su Sentencia núm. 29/2007, de 18 de enero**, recurso núm. 631/2003, cuando señala:

"CUARTO: Esta última cuestión coincide con lo argumentado en la resolución del TEARC, en la que se dice que la recurrente "no es un particular". Sin embargo, lo cierto es que el precepto legal que ha quedado transcrito no excluye sin más a los "empresarios o profesionales", sino que exige que "actúen" como tales. Por tanto, la rectificación de las cuotas de IVA solamente resultará posible cuando el destinatario, además de ser un empresario o profesional, haya actuado como tal en la adquisición del bien de que se trate.

Puede concluirse, pues, que lo relevante a efectos de la procedencia o no de la rectificación no es la condición de empresario del destinatario de la operación, ni su objeto social, sino los términos en los que se produce su intervención en la operación.

Así resulta del propio tenor de la norma legal, que no se limita a exigir que el destinatario no sea empresario o profesional, sino que exige explícitamente "que no actúe como tal". Junto a esta interpretación literal, la misma conclusión se obtiene ateniendo a la finalidad del precepto (interpretación teleológica), pues se trata de garantizar la seguridad jurídica que supone para los destinatarios que no actúan como empresarios (actúan como consumidores finales del impuesto), el saber que el importe que han satisfecho en concepto de IVA no va a ser posteriormente modificado. Por el contrario, cuando el destinatario actúa como empresario tal cautela carece de sentido, dada la posibilidad con que cuenta de deducirse la cuota adicional que se le exija en virtud de la rectificación, de tal forma que el efecto del impuesto para ellos sigue siendo neutro." (el resaltado es nuestro)."

6) Devolución de la cantidad repercutida. La estimación de nuestra demanda (en su caso) ha de llevar aparejada, de forma necesaria, la devolución al Excmo. Ayuntamiento de **Murcia** de la cantidad de 53.619,75€ que, en concepto de repercusión, y tras el Auto de 28 de abril de 2017, ha sido abonada por éste a la FREMM junto con los intereses legales correspondientes.

7) Podemos por tanto concluir considerando que mi mandante no está obligado a soportar la repercusión del IVA que le ha realizado la FREMM y que el TEAR ha venido a confirmar, por lo que su resolución debe ser anulada y dejada sin efecto, con devolución de la cantidad correspondiente.

La Administración demandada, por su parte, se opone al recurso por los mismos argumentos señalados en la resolución impugnada a los que se remite.

Por último, la parte codemandada (FREMM) asimismo se opone al recurso con remisión al contenido de la resolución recurrida, alegando en concreto:

PRIMERO.- Que con fecha catorce de julio de 2009, fue otorgada escritura pública, ante la notario de **Murcia**, Da María Dolores Heredia Cámara, número de protocolo, 1.151, mediante la cual, en cumplimiento de lo acordado por la Junta de Gobierno del EXCMO. Ayuntamiento de **Murcia**, en fecha 29 de octubre de 2008, se constituyó a favor de esta Federación Regional de Empresarios del Metal (FREMM), un derecho de superficie sobre una finca de 1.000 m2 para ampliación del Centro de Formación Profesional.

SEGUNDO.- Que como contrapartida, esta FREMM se obligaba a la construcción de un Centro Municipal, en planta baja, con una superficie de 721,35 m2, como ampliación del Centro Municipal Polivalente, ya existente, además de tres plazas de garaje situadas en el edificio a construir por FREMM, con destino a los Servicios Municipales.

TERCERO.- Que en el momento de otorgamiento de la referida escritura pública, no fue expedida, por parte de esta FREMM, factura y repercusión de IVA; la factura por considerar como tal la propia escritura como documento sustitutivo en el que constaban todos los datos y requisitos exigidos para la misma y; la no repercusión del IVA por entender que, en dicho momento, no se producía el devengo de la operación el cual, según nuestro criterio, se produciría con la entrega al Ayuntamiento de la obra terminada. Consta en el expediente administrativo la citada escritura y se ha acompañado en el recurso presentado por el Ayuntamiento de **Murcia**.

CUARTO.- Que, con fecha 17 de junio de 2013, la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de **Murcia**, realizó, a esta FREMM, propuesta de liquidación provisional y puesta de manifiesto, en concepto de Impuesto Sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio 2009, periodo 3T.

La propuesta de liquidación provisional de la Oficina de Gestión venía motivada por considerarse devengado el IVA con la firma de la escritura de constitución del derecho de superficie, el día 14 de julio de 2009, conforme a lo dispuesto por el artículo 75. Dos de la Ley 37/1992 del Impuesto Sobre el Valor Añadido, considerando como pago anticipado a la realización del hecho imponible, o sea, de la obra a entregar por parte de FREMM, la constitución del derecho de superficie. El día 28 de junio de 2013, esta FREMM manifestó su conformidad con la referida liquidación provisional, toda vez que, al tratarse de una discrepancia razonable de criterio, no



había de acarrear sanción. Se acompaña como documento nº 1 a esta contestación a la demanda, copia de la conformidad con la propuesta de liquidación provisional.

QUINTO.- Que en fecha **15 de julio de 2013**, se recibió la **liquidación provisional** dictada por la Oficina de Gestión Tributaria, que recoge idénticos hechos y fundamento de derecho motivadores que los recogidos en la propuesta de liquidación, derivándose de la misma una base imponible no declarada por importe de 335.123,49 €, correspondiente al pago anticipado de la operación, una cuota al 16% de 53.619,75€, intereses de demora por 9.960,06€ y total a ingresar por 63.579,81€-. Se acompaña como documento nº 2, copia de la liquidación provisional.

SEXTO.- Como consecuencia de la regularización practicada por la Administración Tributaria, la FREMM procedió, conforme a lo que establece el artículo 89 de la Ley del Impuesto Sobre el Valor Añadido, a emitir factura rectificativa al Ayuntamiento de **Murcia**, número PERM. 1, de fecha **28 de junio de 2013**, Base imponible 335.123,49€ y cuota repercutida 53.619,75€, al encontrarnos en el supuesto recogido en su apartado Dos, que concreta ser de aplicación la rectificación, aun cuando no habiendo repercutido cuota alguna se hubiese expedido la factura o documento sustitutivo. Se acompaña como documento nº 3 copia de la factura rectificativa.

SÉPTIMO.- Que el Ayuntamiento, mediante escrito notificado a FREMM el día 30 de enero de 2014, entendía que no procedía repercusión alguna de cuotas de IVA por los distintos motivos que relacionamos a continuación y de los que discrepamos en su día con los siguientes fundamentos:

a) No repercusión del impuesto en la escritura.

Realmente no se repercutió el impuesto por considerar que el devengo del mismo se produciría con la entrega al Ayuntamiento de la obra construida y no, como dice el Ayuntamiento, porque se pudiera considerar incluido en el Valor, que no hace al caso contemplado en el artículo 88.1 de la Ley del IVA, puesto que no existe formulación de propuesta económica, sino que, entendiéndose que no hay devengo, no puede haber repercusión.

b) Pérdida del derecho a repercutir cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo.

No estamos ante el caso contemplado en el artículo 88. Tres y cuatro de la Ley del IVA, según el cual se pierde el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo, sino, en realidad, se trata de un caso de rectificación de las cuotas impositivas repercutidas, conforme a lo regulado en el artículo 89 de dicha Ley. Según dicho precepto se cuenta con cuatro años para rectificar la repercusión siempre que en el momento de efectuar la permuta se hubiera expedido factura o documento análogo.

La propia doctrina administrativa citada en el escrito del Ayuntamiento, referencias CV23/2/12; CV24/2/12, así lo considera.

Es más, incluso se tiene derecho a rectificación aun en el caso de que no se hubiera repercutido cuota alguna, según lo dispuesto en el artículo 89. Dos, citado en el escrito del Ayuntamiento.

En este sentido cabe citar: DGT, consulta nº 111/1999 de 29 de enero en unas actas de inspección por no liquidar determinadas cuotas de IVA por considerar que estaban exentas y sin imposición de sanción, como en este caso.

También, Tribunal Supremo, Sala 3ª, Sec. 2ª, S 21-2-12, rec. 395/2009, que declara la procedencia de la repercusión del IVA mediante rectificación, pues el principio de neutralidad del impuesto exige que se permita la repercusión siempre que se haya eliminado por completo el riesgo de pérdida de ingresos fiscales y cuyo comportamiento ante la Inspección se entendió amparado por una interpretación razonable de la norma tributaria.

Es preciso insistir que se dan todas las circunstancias y requisitos exigidos para tener derecho a expedir la factura de rectificación rechazada por el Ayuntamiento, al no haber transcurrido cuatro años desde que se devengó el impuesto, ya que si bien, en ese momento no se expidió factura si se cumplimentó (documento análogo), entendiéndose como tal la escritura pública de constitución del derecho de superficie, que contiene todos los elementos relevantes para la identificación de la operación contenidos en una factura.

Así, opina el Tribunal Supremo, en unificación de doctrina 5 de 11 de julio de 2011, nº rec. 219/2008, cuando dice que el problema planteado no es otro que si la factura "puede ser sustituida por otro documento", concluyendo en que la "respuesta positiva se impone... lo que ratifica el artículo 89 cuando se alude a la factura o documento análogo como medio representativo de la operación" y más adelante "es evidente que se presupone que el documento justificativo de haber soportado la carga del impuesto es la escritura, documento al que no suele acompañar la factura, y que, por tanto, es aceptado sustitutivo de ésta".



También: Tribunal Supremo en casación para unificación de doctrina, Sala 3ª, Sec. 2ª, S 26-4-2012, rec. 149/2010, del que transcribimos algunos párrafos:

... "Debemos comenzar recordando la jurisprudencia mantenida de forma constante por esta Sala, que recoge igualmente la jurisprudencia del Tribunal de Justicia Europeo en relación con el cumplimiento de los requisitos formales para la deducción del IVA y su conjugación con el principio de neutralidad del impuesto. Y en este sentido hemos reiterado que <<el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción de la cuota soportada si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales>>"

"Del mismo modo hemos mantenido que <<todas las obligaciones formales en el marco del impuesto sobre el valor añadido están pensadas para facilitar la correcta aplicación de tal tributo, de cuyo mecanismo forma parte indisoluble aquel derecho. Una aplicación desproporcionada de esas exigencias adjetivas podría hacer quebrar el objetivo básico al que sirve el reconocimiento del derecho a deducir, que no es otro que el de garantizar la plena neutralidad del impuesto sobre el valor añadido, clave de bóveda que sujeta la configuración de este tributo, según ha reiterado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea>>".

...

"Debemos en este punto, y ahondando en lo anterior, considerar lo dicho en nuestra Sentencia de 26 de noviembre de 2008 (rec. Cas. Núm. 5132/2006) QFH 2008/282551 en la que se expuso lo siguiente:

<<La exigencia de un documento para poder ejercitar el derecho a deducir es loable, ya que con su cumplimiento se posibilita el poder controlar que, efectivamente, se está deduciendo conforme a la realidad de los hechos, disponiéndose así de un instrumento en la lucha contra el fraude fiscal. En nuestro Derecho el principal documento es la factura original expedida por quien realiza o preste el servicio.

Ahora bien, no cabe extremar esta exigencia hasta llegar a mantener que cuando la factura está incompleta, supone la pérdida de la posibilidad de ejercitar el derecho porque la factura no es un elemento constitutivo del derecho a la deducción, sino un mero y simple requisito para poder ejercerlo.)>>"

"Pues bien, trasladada la anterior doctrina al caso planteado, es claro que la recurrente contaba en el momento de la inspección, y así se aportó al expediente, la escritura pública protocolizada de la compraventa de las parcelas donde se encontraban identificados todos los datos que han de obrar en la factura, a excepción, claro está, del número."

c) El Ayuntamiento no actúa como empresario por tanto no procede rectificación, según artículo 89. Tres de la Ley del IVA .

Las actividades realizadas por el Ayuntamiento, como ente público, no serán consideradas empresariales, solo en el caso de que se consideren realizadas en el ejercicio de sus funciones públicas. La ley del IVA establece una presunción de que había actuado en dicha función si la operación se hubiera realizado sin contraprestación o mediante contraprestación tributaria, lo cual no ocurre en el presente caso.

Y aun cuando el Ayuntamiento, en este caso, no hubiera actuado como empresario a efectos del IVA, no sería motivo suficiente para impedir la repercusión. En este sentido se pronuncia el Tribunal Supremo en casación para unificación de doctrina: Sala 3a, Sec. 2a, S 21-2-2012, rec. 395/2009, cuando entiende que *procede mantener el criterio de las sentencias de contraste, al resultar esencial, a la hora de interpretar el artículo 89, Tres, 1º, de la Ley del IVA, atender a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo, que mantiene que en los casos de buena fe se tiene derecho a rectificar la repercusión efectuada o a corregirla ausencia de repercusión y termina añadiendo, "...en definitiva, hay que entender que el supuesto primero del apartado tres del art. 89 está previsto para casos generales en los que no media comprobación administrativa, a diferencia del supuesto segundo de dicho apartado que plantea un caso especial en el que es indiferente la cualidad de empresario o profesional de quién no fue inicialmente repercutido y ahora lo es, por rectificación de las cuotas impositivas, a partir de una comprobación administrativa.*

Por otra parte, esta posición resulta coherente con una interpretación sistemática y finalista de la norma. Si la Administración tiene un plazo, ahora de cuatro años (antes cinco), para comprobar la situación tributaria del sujeto pasivo es lógico y razonable que se conceda al sujeto pasivo un plazo igual para rectificar las cuotas tributarias."

d) Incumple el plazo de cuatro años desde la permuta.

El artículo 89. Uno de la Ley del IVA dice que *"la rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas... siempre que no hubieran transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto."*



El día 28 de junio de 2013, se advierte el error, se da conformidad a la propuesta de liquidación de la Agencia Tributaria y se expide la correspondiente factura de rectificación, todo ello dentro del plazo de los cuatro años del devengo que se produjo con la firma de la escritura pública de permuta, el día 14 de julio de 2009, sin que tenga relevancia, a estos efectos, la fecha de entrega de la factura rectificativa.

OCTAVO.- Posteriormente el día 19 de febrero de 2014, la FREMM presentó una reclamación económico administrativa ante el TEAR contra la oposición del Ayuntamiento de **Murcia** al acto de repercusión tributaria del IVA pretendido, que se siguió con el número 30-00716-2014.

NOVENO.- Por resolución del TEAR de 30 de noviembre de 2016, se dispuso ESTIMAR la reclamación de la FREMM, anulando el acto del Ayuntamiento impugnado, y ello por los razonamientos jurídicos que constan en dicha resolución y a los que nos remitimos y damos por reproducidos.

DECIMO.- Contra dicha resolución del TEAR el Ayuntamiento de **Murcia** planteó un recurso contencioso administrativo sustanciado en una demanda a la que esta parte se opone por los razonamientos ya expresados y por los que se reseñan a continuación en los fundamentos de derecho de la presente contestación a la demanda.

UNDÉCIMO.- DE FONDO, además de los alegados en los hechos de esta contestación a la demanda, se aducen los que siguen en contestación a los alegados por el Ayuntamiento de **Murcia**:

1.- En relación con la actuación de la FREMM. Vinculación por sus actos propios y acto firme y consentido.

a) Se trata en primer lugar de un motivo no planteado con anterioridad en el expediente administrativo por parte del Ayuntamiento de **Murcia**.

b) Conviene señalar que, en este caso, el IVA que la FREMM está exigiendo al Ayuntamiento por repercusión no se corresponde con el hecho imponible que se produce por la constitución del derecho de superficie, sino por el cobro anticipado que recibe FREMM del Ayuntamiento, pago anticipado que realiza el Ayuntamiento, con la entrega del derecho de superficie, como contraprestación de la promesa de entrega de la edificación futura.

Lo que ha originado el IVA repercutido por FREMM al Ayuntamiento no lo es por la constitución del derecho de superficie, como pretende el demandante ya que, en la operación de permuta, tal como interpretó la Agencia Tributaria, se producen dos hechos imponibles:

a) La constitución del derecho de superficie, que genera sus impuestos correspondientes a cargo de FREMM y,

b) El pago como contraprestación de la entrega del derecho de superficie mediante la entrega de edificación. En este caso al producirse un pago anticipado, el devengo del IVA se produce simultáneamente a la entrega del derecho de superficie, con anterioridad a la realización del hecho imponible, operación ésta que genera el IVA repercutido que se está exigiendo.

La liquidación provisional practicada por la Agencia Tributaria, en sus fundamentos de derecho que la motivan, deja muy claro que nos encontramos ante una operación de permuta, donde se producen dos hechos imponibles distintos e independientes, donde cada uno de los cuales genera los impuestos correspondientes según las características particulares, en el ámbito tributario, literalmente:

*"Se incrementa la base del IVA repercutido al tipo del 16% por una operación de permuta que se celebró el 14 de julio de 2009 entre el contribuyente y el Ayuntamiento de **Murcia**, donde este le entregaba el derecho de superficie sobre un terreno propiedad de Ayuntamiento a cambio de una ampliación de un centro municipal ya existente y tres plazas de garaje. El artículo 75 Uno 1º de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que el impuesto se devenga las entregas de bienes con la puesta a disposición del adquirente. Asimismo, el apartado Dos del mencionado artículo dispone que en las operaciones que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial por los importes efectivamente percibidos. En este caso el contribuyente va a recibir por entregar la ampliación de un local del Ayuntamiento, el derecho de superficie que este le entregó el 14 de julio de 2009, por tanto, con la entrega del derecho de superficie se está realizando el pago anticipado de la obra a entregar, y en ese momento se debe devengar el IVA de la obra que el contribuyente va a entregar al Ayuntamiento."*

También hay que tener en cuenta que, el IVA al ser un impuesto repercutible en cascada, cuya base imponible viene determinada por el importe de la contraprestación, no puede ser asumido por el sujeto pasivo que realiza la entrega, ya que, de ser así, la cuota repercutida a su cargo, se sumaría a la base imponible nuevamente, aumentando la cuota repercutida y así hasta el infinito.

2. En relación con el acto recurrido.

2.1.- Inclusión del IVA.



Entendemos que la anterior doctrina no es aplicable al presente caso dado que la FREMM asumió el pago de cualquier impuesto derivado del derecho de superficie en cuestión. Y dado que el IVA que repercute lo es por el derecho de superficie.

Aquí se insiste en la cuestión planteada en el número 1 anterior de su demanda, reiterando que el IVA que se repercute lo es por el derecho de superficie. Ya hemos dicho que lo es por el pago anticipado en la permuta consistente en el compromiso de entrega de la edificación futura.

Mezcla el recurrente, en este apartado de su impugnación, el motivo expuesto en el número 1 anterior de su demanda (gastos e impuestos a cargo de FREMM) con el de que, al tratarse de una entrega a ente público, el impuesto está incluido.

Los citados artículos 25.Uno del Reglamento del IVA y 88.1 de LIVA tratan, respectivamente, de que en los pliegos de condiciones en la contratación administrativa y en las operaciones con entes públicos se entiende incluido el IVA.

No podemos estar de acuerdo en que los preceptos citados sean aplicables a este caso, ya que se trata de una operación en la que el Ayuntamiento no actúa "en el marco de las relaciones jurídicas sometidas al derecho público". Esta cuestión ha sido resuelta en ese sentido por el TEAR.

2.2.- TRANSCURSO DE LOS PLAZOS PARA EFECTUAR LA REPERCUSIÓN.

1) Discrepamos del motivo esgrimido por el Ayuntamiento en el correlativo. Para ello vamos a ir analizando las sentencias esgrimidas por el Ayuntamiento en este concreto apartado, y realizando nuestras observaciones críticas:

Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de noviembre de 2008 (recurso num.40/2007), cuando señala:

"SEGUNDO.- En este caso el devengo del impuesto se produjo en el momento del auto judicial de adjudicación de los inmuebles, el 26 de marzo de 1999 y la entrega de las facturas cuya fecha de expedición según consta en las mismas sería el 26 de abril de 1999, se produjo con el requerimiento notarial de 6 de abril de 2001. Por tanto, transcurrido el plazo de un año previsto en el art. 88.4 de la Ley 37/92 (RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401)

Este plazo es de caducidad y por tanto no puede ser interrumpido por el inicio de las actuaciones inspectoras ya que la caducidad es un instituto jurídico del que resulta la extinción de los derechos por el simple transcurso del tiempo concedido para su ejercicio. Es un derecho que la ley concede con vida ya limitada de antemano, por lo que se extingue el plazo ya establecido. Por tanto, no se puede solicitar al amparo del artículo 88.4 la repercusión se un IVA no repercutido en el caso de que haya transcurrido un año desde el devengo del impuesto".

A nuestro juicio, está confundiendo el recurrente la entrega de la factura y la repercusión del IVA. La factura se expidió dentro de plazo y en la misma se supone que figuraría el IVA repercutido, en consecuencia, se repercutió dentro de plazo, aunque la factura se entregara un año y pico después ello no implica que la repercusión se haya efectuado extemporáneamente.

En lo que hace a la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de enero de 2011, recurso de casación núm. 1308/2009 , cuando señala:

"Aunque el artículo 88. Cuatro de la Ley del IVA establece la pérdida del derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo, el artículo 89 permite que dentro de los cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto se4 proceda a la repercusión, cuando no se haya efectuado la repercusión con anterioridad. Los dos preceptos estarían en contradicción, al establecer dos plazos diferentes para un mismo supuesto, si no fuera porque el último de ellos, establece como requisito, para la ampliación del plazo del año al de cuatro, el que se hubiese expedido factura o documento análogo correspondiente a la operación".

Este fragmento aclara que, aunque no se haya repercutido en el momento del devengo de la operación, se puede repercutir dentro de los cuatro años siguientes, siempre que en el primer momento se haya expedido factura o documento análogo. Nosotros defendemos que la escritura de constitución del derecho de superficie es el "documento análogo" ya que contiene todos los requisitos formales exigibles a la factura, excepto como es lógico la cuota repercutida y el tipo de IVA puesto que no se repercutió al considerar que no se devengaba en ese momento el impuesto correspondiente por la entrega de la edificación.

"En segundo lugar, aun admitiendo la posibilidad que el documento judicial pueda ser incluido entre esos otros documentos a que se refiere el precepto, no hay prueba en el expediente ni en los autos de que en la escritura de adjudicación -que no aparece incorporada-, se consignen los requisitos que el artículo 3° del mencionado Real Decreto exige que se consignen en las facturas, en particular, por su especial trascendencia a los efectos de la



futura repercusión, los datos necesarios para la determinación de la base imponible, así como el tipo tributario y la cuota repercutida".

En cuanto al requisito de expedir factura o documento análogo, el Tribunal admite que el documento judicial podría ser admitido como documento análogo. En este caso el Tribunal rechaza esa pretensión porque el documento en cuestión no está incorporado a la causa y, por tanto, no se puede comprobar que consten en el mismo los datos exigibles a una factura.

En nuestro caso, la escritura que consideramos como documento análogo está incorporada y en ella constan todos los datos que posibilitan el sustituir la escritura por la factura, esto es "los elementos relevantes, en términos impositivos, para la identificación de la operación y que han de integrar el contenido de la factura".

"...es posible sustituir la factura por la escritura pública pero solo excepcionalmente, y siempre que concurra en la escritura todos los elementos relevantes, tales como la sujeción al IVA de la operación, base y tipo aplicable; lo que no es el caso que nos ocupa, en el que ha quedado constancia de que, a pesar de estar ante una operación sujeta al IVA, en la escritura no se hizo constar ni esta, ni los elementos relevantes".

Tal es así que insistimos en la validez de la escritura como documento análogo ya que, aun cuando en la misma no consta que la operación esté sujeta a IVA, porque así se había interpretado por la entidad FREMM, cuando se produce la comprobación administrativa y la Agencia Tributaria impone su criterio de sujeción y devengo, se basa en la escritura para liquidar, ya que cuenta en la misma con todos los "elementos relevantes" para practicar la liquidación, esto es, determinar la base imponible, tipo impositivo y cuota del impuesto. Es a partir de ese momento cuando FREMM, una vez admitido el criterio de la Agencia Tributaria, emite la factura rectificativa dentro de plazo legal, una vez firme la liquidación practicada.

"... a la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas... es aplicable también a los supuestos de repercusión posterior de un IVA no repercutido. Así, el apartado dos en la redacción dada por el artículo 10.5 de la Ley 13/1996 de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social (la vigente en el momento del devengo) establece que :

"Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación cuando, no habiéndose repercutido cuota alguna, se hubiese expedido la factura o documento análogo correspondiente a la operación"...

Por tanto, se puede efectuar la repercusión de las cuotas no repercutidas transcurrido un año desde el devengo al amparo del artículo 89 referido a la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas en el caso de que como consecuencia de un procedimiento de comprobación se determine que una determinada entrega está sujeta a IVA pero ello queda condicionado a que se hubiese presentado la factura correspondiente en el plazo de un año...

En definitiva, la exigencia de la factura como justificante para el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado por los empresarios y profesionales, tal como dispone la LIVA, lejos de configurarse como una prueba tasada, ha de caracterizarse como un requisito de deducibilidad establecido por la normativa comunitaria, y, en consecuencia, por la ley, en virtud del cual las cuotas se deducen por los empresarios o profesionales en la medida en que dichas cuotas han de ser soportadas sin perjuicio del cumplimiento de los restantes requisitos de deducibilidad establecidos por la Ley, lo que se acredita con este documento ".

Los fragmentos de La Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de noviembre 2008 , y los comentarios del escrito de demanda tienen una lectura en la que se pueden distinguir dos pronunciamientos:

1 °.- *Se admite la rectificación de las cuotas impositivas "en los supuestos de repercusión posterior de un IVA no repercutido" y, por tanto, literalmente admite de forma rotunda lo que ha ocurrido en nuestro caso: "se puede efectuar la repercusión de las cuotas transcurrido un año desde el devengo (devengo que se produce cuando la liquidación practicada con motivo del procedimiento de comprobación adquiere firmeza) al amparo del artículo 89 referido a la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas en el caso de que como consecuencia de un procedimiento de comprobación se determine que una determinada entrega está sujeta a IVA pero ello queda condicionado a que se hubiese presentado la factura correspondiente en el plazo de un año". Efectivamente en el plazo de un año, pero a contar desde la comprobación administrativa. La FREMM la presentó mucho antes de ese plazo.*

2°.- *En este segundo pronunciamiento la sentencia se está refiriendo a la necesidad de que el adquirente repercutido cuente, para deducirse el IVA soportado, con la factura completa en su poder. En nuestro caso, el repercutido Ayuntamiento de Murcia cuenta con la factura de rectificación emitida por la FREMM para deducirse el IVA soportado.*

2) En relación al correlativo cuando afirma que: *Para el improbable caso de que se considere que la factura rectificativa cumple con los requisitos que hemos expuesto con anterioridad, tampoco procedería la repercusión por el transcurso del plazo de 4 años...La rectificación deberá efectuarse siempre que no hubiesen transcurrido*



cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto... o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80".

A nuestro juicio, el plazo de cuatro años para emitir la factura rectificativa se cumple sobradamente, ya que se debe realizar dentro de los "cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80".

En nuestro caso las circunstancias se produjeron con motivo de la comprobación administrativa y el plazo de cuatro años para emitir la factura rectificativa se empieza a contar a partir de la firmeza de la liquidación practicada por la Agencia Tributaria. Por tanto, al encontrarnos ante un supuesto de comprobación administrativa, el plazo para emitir la factura sería de un año desde la firmeza de la liquidación, plazo que cumplimos sobradamente.

3) En relación a las consultas vinculantes esgrimidas por el Ayuntamiento, debemos hacer los siguientes comentarios:

CV1975/2007 de 31 de agosto de 2007 *"En el supuesto de que el Ayuntamiento no hubiera repercutido el impuesto con ocasión de una entrega de suelo sujeta y no exenta del mismo, deberá proceder a presentar una declaración liquidación rectificativa en la que se consigne el impuesto devengado, pudiendo proceder a dicha repercusión extemporánea siempre que no haya transcurrido más de un año desde que tuvo lugar dicha entrega".*

Hay que subrayar que esta CV no hace al caso ya que no se refiere a una permuta.

CV 23/2/12; CV 24/2/12: *"La entrega de un solar por unos particulares a cambio de la entrega futura de viviendas determina el devengo del IVA correspondiente a la entrega de estas últimas, ya que la entrega del solar constituye el pago anticipado de las viviendas. Por tanto, transcurrido un año desde la entrega del solar, sin que la empresa constructora haya efectuado la repercusión del IVA correspondiente a dicho pago anticipado, dicha empresa pierde el derecho a efectuar tal repercusión, no estando el destinatario obligado a soportar la misma, salvo que en momento de efectuar la permuta se hubiera expedido la correspondiente factura o documento análogo para documentar la operación, en cuyo caso dispone de cuatro años para rectificar dicha repercusión".*

Entendemos que viene a darnos la razón ya que consideramos la escritura como "documento análogo".

4) En relación a las alegaciones contenidas en el correlativo: Hemos de partir de la base de admitir la escritura como sustitutiva de la factura "documento análogo", hemos cumplido todos los requisitos exigidos por el 89 para rectificar las cuotas impositivas, teniendo en cuenta que "se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80". Esto es:

- a) Es también "de aplicación cuando, no habiéndose repercutido cuota alguna."
- b) Se ha producido una de las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80", cual es la comprobación administrativa.
- c) No habían transcurrido cuatro años desde la comprobación administrativa. Tampoco el año como decíamos antes.

2.3. FALTA DE ACTUACIÓN COMO EMPRESARIO DEL AYUNTAMIENTO.

En relación al correlativo afirma el Ayuntamiento que: "Esta cuestión fue alegada por nuestra parte ante el TEAR en las alegaciones que se presentaron y no han sido abordadas por el acto recurrido".

Disentimos del recurrente por cuanto esta cuestión sí ha sido abordada por la resolución recurrida de contrario; véase, si no, lo que dice el TEAR al respecto:

"Se aduce igualmente por el Ayuntamiento de Murcia que, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 88.1 de la LIVA debe entenderse que, al no haber repercusión de IVA, las cuotas de dicho impuesto se deben entender incluidas en el precio pactado en la escritura. A este respecto dispone el citado artículo en su párrafo segundo:"

" En las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al impuesto cuyos destinatarios fuesen entes públicos se entenderá siempre que los sujetos pasivos del impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el Impuesto sobre el Valor Añadido que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda, en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido"

"En la interpretación de lo dispuesto en el citado párrafo el TEAC en su resolución RG.:3507/2013 de 16/07/2015 ya precisa que "En definitiva, la aplicación de la regla especial que supone este artículo 88. Uno de la Ley del IVA no puede ser aplicada sin más a todas las relaciones u operaciones sujetas al impuesto en las que se vean inmersas



las administraciones públicas o los entes públicos, es preciso para ello que, además de quedar sujetas al impuesto, actúen en el marco de las relaciones jurídicas sometidas al derecho público, y no aquellas excluidas del mismo, como son los contratos de compraventa, donación, permuta, arrendamiento y demás negocios jurídicos análogos sobre bienes inmuebles, propiedades incorpóreas y valores negociables, o los demás comprendidos en el artículo 5 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas".

"En este mismo sentido cabe citar la Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2002, recurso nº 7653/1996 y Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de julio de 2005, recaída en el recurso nº 721/2003, de tal forma que, siendo asimilable a una permuta la operación que aquí es objeto de controversia, no opera la limitación referida en dicho artículo por lo que no puede negarse el derecho a la repercusión de las cuotas por este concreto motivo."

V.- Jurisprudencia.- Además de la citada más arriba, reseñamos aquí las que siguen:

1) En relación a la defensa de la consideración de la escritura como "documento análogo" a la factura:

* STS, Sala 3ª, Sección 2ª, S 11-07-2011, rec. 219/2008. * STS, Sala 3ª, Sección 2ª, S 26-04-2012, rec. 149/2010.

2) En cuanto al plazo para emitir la factura de rectificación, reseñamos: * STS, Sala 3ª, Sección 2ª, S 21-02-2012, rec. 395/2009. * Consulta DGT nº111/1999, de 29 de enero.

Se acompañan como documento número 4, 5, 6 y 7 a la presente contestación a la demanda.

SEGUNDO.- Son hechos probados de los que procede partir para resolver las cuestiones planteadas los siguientes:

- En fecha 14/07/2009 cuando fue otorgada escritura en la que se constituía a favor del FREMM un derecho de superficie sobre una finca para la ampliación del Centro de Formación Profesional. Como contrapartida, FREMM se comprometía a la construcción a favor del Ayuntamiento de un centro municipal polivalente y tres plazas de garaje para su uso por los servicios municipales.

- En el momento de la escritura no se expidió factura ni se repercutió IVA, si bien el día 15/07/2013 le fue notificada a FREMM liquidación provisional dictada por la oficina de gestión tributaria de la Administración de la AEAT en **Murcia**, con una cuota de 53,619,49 euros.

- El IVA que la FREMM está exigiendo al Ayuntamiento por repercusión no se corresponde con el hecho imponible que se produce por la constitución del derecho de superficie, sino por el cobro anticipado que recibe FREMM del Ayuntamiento, pago anticipado que realiza el Ayuntamiento, con la entrega del derecho de superficie, como contraprestación de la promesa de entrega de la edificación futura.

Lo que ha originado el IVA repercutido por FREMM al Ayuntamiento no lo es por la constitución del derecho de superficie, ya que, en la operación de permuta, tal como interpretó la Agencia Tributaria, se producen dos hechos imposables:

a) La constitución del derecho de superficie, que genera sus impuestos correspondientes a cargo de FREMM y,

b) El pago como contraprestación de la entrega del derecho de superficie mediante la entrega de edificación. En este caso al producirse un pago anticipado, el devengo del IVA se produce simultáneamente a la entrega del derecho de superficie, con anterioridad a la realización del hecho imponible, operación ésta que genera el IVA repercutido que se está exigiendo.

Así la liquidación provisional practicada por la Agencia Tributaria dice literalmente:

"Se incrementa la base del IVA repercutido al tipo del 16% por una operación de permuta que se celebró el 14 de julio de 2009 entre el contribuyente y el Ayuntamiento de **Murcia**, donde este le entregaba el derecho de superficie sobre un terreno propiedad de Ayuntamiento a cambio de una ampliación de un centro municipal ya existente y tres plazas de garaje. El artículo 75 Uno 1º de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que el impuesto se devenga las entregas de bienes con la puesta a disposición del adquirente. Asimismo, el apartado Dos del mencionado artículo dispone que en las operaciones que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial por los importes efectivamente percibidos. En este caso el contribuyente va a recibir por entregar la ampliación de un local del Ayuntamiento, el derecho de superficie que este le entregó el 14 de julio de 2009, por tanto, con la entrega del derecho de superficie se está realizando el pago anticipado de la obra a entregar, y en ese momento se debe devengar el IVA de la obra que el contribuyente va a entregar al Ayuntamiento."

- La FREMM, ante dicha regularización emite el 28-6-2013 factura rectificativa por dichos importes (base imponible de 335.123,49 euros, tipo y cuota de 53.619,75 euros) con el fin de repercutirla al Ayuntamiento de **Murcia**.



- El Ayuntamiento sin embargo se niega a soportar la repercusión de las cuotas formalizadas en la factura PERM 1 de 28/07/2013 con base imponible de IVA 335.123,49 euros y cuota de IVA 53.619,75 euros.

TERCERO.- Por tanto el impuesto se devengó el día 14-07-2009 (fecha de la escritura de permuta en la que se constituyó un derecho de superficie en favor de FREMM sobre un bien municipal a cambio de obra futura, consistente en la ampliación de edificación y en 3 plazas de aparcamiento), girándose por la AEAT un liquidación provisional sobre una base imponible de IVA 335.123,49 euros y una cuota de IVA 53.619,75, sin que conste que haya sido recurrida, por lo que en este proceso no cabe discutir su procedencia.

Pues bien, según el art. 88 UNO LIVA *Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos* .

Ello supone como primera conclusión que es rechazable el primer argumento que opone el Ayuntamiento frente a la referida repercusión, al ser irrelevante el hecho de que en la referida escritura de 14-7-2009 se pactara que la constitución del derecho de superficie se hacía libre de cargas o que la Junta de Gobierno del Ayuntamiento el 29-10-2008 impusiera a la FREMM la obligación de soportar los tributos, sin que la referida Federación interpusiera recurso alguno frente a dichas actuaciones. Tampoco puede sostenerse que la FREMM al emitir la factura rectificativa y repercutir su pago al Ayuntamiento actuara contra sus propios actos, ya que el art. 88 Uno referido es aplicable **cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre las partes contratantes** .

Además, hay que tener en cuenta, como antes decíamos, que en este caso el IVA que la FREMM está exigiendo al Ayuntamiento por repercusión, no se corresponde con el hecho imponible que se produce por la constitución del derecho de superficie, sino por el cobro anticipado que recibe FREMM del Ayuntamiento, pago anticipado que realiza el Ayuntamiento con la entrega del derecho de superficie, como contraprestación de la promesa de entrega de la edificación futura.

Lo que ha originado el IVA repercutido por FREMM al Ayuntamiento no lo es por la constitución del derecho de superficie, como pretende la parte demandante, ya que, en la operación de permuta, tal como interpretó la Agencia Tributaria, se producen dos hechos imposables:

- a) La constitución del derecho de superficie, que genera sus impuestos correspondientes a cargo de FREMM y,
- b) El pago como contraprestación de la entrega del derecho de superficie mediante la entrega de edificación. En este caso al producirse un pago anticipado, el devengo del IVA se produce simultáneamente a la entrega del derecho de superficie, con anterioridad a la realización del hecho imponible, operación ésta que genera el IVA repercutido que se está exigiendo.

Como antes señalábamos así lo motiva la liquidación provisional practicada por la Agencia Tributaria.

También hay que tener en cuenta que, el IVA al ser un impuesto repercutible en cascada, cuya base imponible viene determinada por el importe de la contraprestación, no puede ser asumido por el sujeto pasivo que realiza la entrega, ya que, de ser así, la cuota repercutida a su cargo, se sumaría a la base imponible nuevamente, aumentando la cuota repercutida y así hasta el infinito.

CUARTO.- Se opone también el Ayuntamiento a la repercusión alegando que al no haberse repercutido al otorgarse la escritura el 14-7-2009 el IVA, las cuotas deben entenderse incluidas en el precio pactado en la escritura (art. 88.1 LIVA). Este precepto establece:

En las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al impuesto cuyos destinatarios fuesen entes públicos se entenderá siempre que los sujetos pasivos del impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el Impuesto sobre el Valor Añadido que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda, en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido ."

En el presente caso la operación escritura es asimilable a una permuta y por no tanto no es aplicable la limitación establecida en dicho precepto. Para ello habría sido necesario que la Administración local, además de quedar sujeta al impuesto, hubiera actuado en el marco de las relaciones jurídicas sometidas al derecho público, y no aquellas excluidas del mismo, como son los contratos de compraventa, donación, permuta, arrendamiento y demás negocios jurídicos análogos sobre bienes inmuebles, propiedades incorporales y valores negociables, o los demás comprendidos en el artículo 5 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas . Al realizar tales contratos es evidente que la Administración está realizando una actividad empresarial sujeta al derecho privado.



En consecuencia, no puede negarse el derecho de la FREMM a efectuar la repercusión del Impuesto.

QUINTO.- Alega también el Ayuntamiento para oponerse a la repercusión, que la FREMM ha efectuado dicha repercusión después de transcurrir el **plazo de un año** establecido en el art. 88 Cuatro LIVA ; plazo que entiende debe contarse desde que se produjo el devengo del impuesto con el otorgamiento de la escritura de fecha 14-7- 2009 y que al ser, según la jurisprudencia, de caducidad, no puede ser interrumpido por las actuaciones de comprobación llevadas a cabo.

Pues bien, el art. 88 Tres y Cuatro establece:

"Tres. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente.

Cuatro. Se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo."

La Sala estima que este motivo de oposición a la repercusión tampoco puede prosperar, pues si bien es cierto que el devengo de la operación se produce el día 14/07/2009, fecha en que fue otorgada escritura antes referida, en ese momento se consideró por los participantes que la operación no se encontraba sujeta al IVA, siendo las actuaciones de comprobación que dieron como resultado la liquidación provisional de fecha 15/07/2013, las que determinaron la sujeción de la operación antes indicada a dicho impuesto. Solo a partir de ese momento la FREMM pudo asumir el derecho de emitir una factura rectificativa para luego repercutirla al Ayuntamiento, naciendo la obligación de éste, como destinatario de la misma, de soportar tal repercusión, por lo que la Sala entiende que el plazo debe contarse desde la fecha en que la Federación pudo ejercitar la repercusión y no antes, esto es desde la notificación de la liquidación provisional. La escritura inicial puede ser considerada como un documento análogo y sustitutivo de la factura que en ese momento no se emitió por considerar las partes que la operación no estaba sujeta al impuesto, aunque, como es lógico, no recogiera la base imponible, el tipo, ni la cuota. No cabe por tanto afirmar que como no se emitió una factura al otorgarse el contrato no cabe posteriormente girar una factura rectificativa. En consecuencia, dicho plazo no puede entenderse incumplido en el momento de la emisión de la factura rectificativa el día 28/06/2013.

Por lo demás no es cierta la alegación efectuada por el Ayuntamiento de que la factura rectificativa se haya emitido transcurrido el plazo de 4 años, el 28 de junio de 2013, con infracción del art. 89 Uno LIVA . Dice dicho precepto:

Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley , dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80."

En el presente caso, aunque el impuesto se devengara con el otorgamiento de la escritura el 14-7-2009, las partes consideraron que la operación no estaba sujeta al IVA, obligando a la Administración tributaria a girar una liquidación provisional en contrario que determinó la base imponible y la cuota a ingresar en tal concepto que fue notificada a la FREMM el 15-07-2013. En consecuencia, no puede entenderse que la Federación emitiera la factura rectificativa de 28-6-2013 (como consecuencia de dicha regularización) fuera del plazo de 4 años, siendo irrelevante la fecha en que la presentó al cobro al Ayuntamiento (el 25-11-2013).

La Federación el día 28 de junio de 2013 advirtió el error dando conformidad a la propuesta de liquidación de la Agencia Tributaria, procediendo a expedir la correspondiente factura rectificativa, todo ello dentro del plazo de los cuatro años del devengo que se produjo con la firma de la escritura pública de permuta el día 14 de julio de 2009, sin que tenga relevancia, a estos efectos, como antes decíamos, la fecha de entrega de la factura rectificativa al Ayuntamiento.

En consecuencia debe considerarse correcta tanto la repercusión, como la obligación del Ayuntamiento de **Murcia** a soportarla, teniendo en cuenta que el mismo, contrariamente a lo que sostiene en la demanda, actuó en el ejercicio de una actividad empresarial al otorgar el contrato de permuta constituyendo un derecho de superficie sobre un bien municipal a cambio de obra futura y por tanto a cambio de una contraprestación (arts. 5 y 89 TRES LIVA).

Pero es que además aún en el supuesto de entender que el Ayuntamiento no hubiera actuado en este caso como empresario, ello no sería motivo para impedir la repercusión. En este sentido se pronuncia el Tribunal Supremo en casación para unificación de doctrina: Sala 3ª, Sec. 2ª, Sentencia de 21-2-2012 (recurso 395/2009), cuando entiende que *procede mantener el criterio de las sentencias de contraste, al resultar esencial, a la hora de interpretar el artículo 89, Tres, 1º, de la Ley del IVA , atender a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia*



de Luxemburgo, que mantiene que en los casos de buena fe se tiene derecho a rectificar la repercusión efectuada o a corregirla ausencia de repercusión y termina añadiendo, ..."en definitiva, hay que entender que el supuesto primero del apartado tres del art. 89 está previsto para casos generales en los que no media comprobación administrativa, a diferencia del supuesto segundo de dicho apartado que plantea un caso especial en el que es indiferente la cualidad de empresario o profesional de quién no fue inicialmente repercutido y ahora lo es, por rectificación de las cuotas impositivas, a partir de una comprobación administrativa .

Además, contrariamente a lo que se expone en la demanda, la FREMM si emitió una factura rectificativa, aunque lo hiciera una vez realizada la regularización efectuada por la Administración tributaria. Es cierto que al otorgarse la escritura no emitió factura por entender las partes que la operación no estaba sujeta al impuesto. Sin embargo, dicha escritura puede ser considerada como documento análogo a la factura y sustitutivo de la misma, a los efectos de poder emitir luego la factura rectificativa. Por tanto, se cumplió con el requisito previo exigido para poder repercutir el IVA al Ayuntamiento, en la medida de que, como antes decíamos, ante la falta de factura, dicha escritura puede entenderse como un documento análogo a la factura a estos efectos.

SEXO.- En razón de todo ello procede desestimar el recurso contencioso-administrativo formulado, por ser los actos recurridos en lo aquí discutido conformes a derecho; sin hacer pronunciamiento alguno en materia de costas ante las dudas interpretativas que existen en el presente caso (art. 139 de la Ley Jurisdiccional).

En atención a todo lo expuesto, **Y POR LA AUTORIDAD QUE NO S CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,**

FALLAMOS

Desestimar, el recurso contencioso administrativo nº. 169/17 interpuesto por el Ayuntamiento de **Murcia** contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de **Murcia** de 30 de noviembre de 2016, que estima la reclamación económico-administrativa número 30/716/2014, interpuesta por la **Federación de Empresarios del Metal de Murcia** (FREMM), contra la actuación del Ayuntamiento de **Murcia** consistente en la oposición a la repercusión por parte de dicha Federación de las cuotas de IVA correspondientes a una factura rectificativa, número PERM 1 de 28/07/2013, con base imponible de IVA (Impuesto sobre el Valor Añadido) 335.123,49€ y cuota de 53.619,75€, por ser dicha resolución impugnada, en lo aquí discutido, conforme a derecho; sin costas.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de conformidad con lo previsto en el artículo 86.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , siempre y cuando el asunto presente interés casacional según lo dispuesto en el artículo 88 de la citada ley . El mencionado recurso de casación se preparará ante esta Sala en el plazo de los 30 días siguientes a la **no** tificación de esta sentencia y en la forma señalada en el artículo 89.2 de la LJCA .

En el caso previsto en el artículo 86.3 podrá interponerse recurso de casación ante la Sección correspondiente de esta Sala.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará certificación a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.