

Establece el TS que el principio de íntegra regularización en relación a la compensación de cuotas de IVA de periodos anteriores no es aplicable cuando ya se ha producido la comprobación administrativa de la que se pretende extraer la consecuencia favorable

02/07/2025

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Fecha: 25/02/2025

Nº de Recurso: 960/2023

Nº de Resolución: 190/2025

Procedimiento: Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)

Ponente: FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 190/2025

En Madrid, a 25 de febrero de 2025.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación n.º 960/2023, interpuesto por el procurador don Ignacio Requejo García de Mateo, en nombre y representación de la entidad mercantil EUROPROPERTY, S.L., contra la sentencia de 23 de noviembre de 2022, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso n.º 911/2023. Ha comparecido como recurrido el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ESTADO.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 23 de noviembre de 2022, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el procurador de los tribunales D. Ignacio Requejo García de Mateo, en nombre y representación de la mercantil Europroperty, S.L.,

contra la resolución de 22 de julio de 2020 del Tribunal Económico-Administrativo Central, que se confirma por resultar ajustada a Derecho en los extremos examinados. Condenando a la parte recurrente a abonar las costas procesales causadas [...]"

SEGUNDO.-Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia, el procurador don Ignacio Requejo García de Mateo, en nombre y representación de Europroperty, S.L., presentó escrito de preparación de recurso de casación el 23 de enero de 2023.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, identifica como infringidos los artículos 220 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT) y 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA); así como la vulneración de los principios de íntegra regularización y de buena administración, que señala se encuentra implícito en los artículos 9.3 y 103 de la Constitución (CE).

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 1 de febrero de 2023, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El procurador Sr. Requejo García de Mateo, en la citada representación, compareció como recurrente el 8 de febrero de 2023; y el Abogado del Estado, como recurrido, lo ha hecho el 27 de febrero de 2023, dentro ambos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.

La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 12 de febrero de 2024, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar si el principio de íntegra regularización resulta aplicable a los supuestos en los que se comprueban por la Administración tributaria las cuotas de IVA a compensar procedentes de periodos anteriores, cuando se pretende incrementar el saldo resultante mediante la inclusión de unas cuotas soportadas y que fueron regularizadas por la inspección tributaria en un acta de conformidad, dando lugar a una liquidación firme, sin que fuera impugnada por el contribuyente [...]"

2. El procurador Sr. Requejo García de Mateo interpuso recurso de casación mediante escrito de 2 de abril de 2024, en el que se solicita lo siguiente:

"[...] De conformidad con lo dispuesto en el artículo 87 bis 2) en relación con el artículo 93.1, ambos de la LJCA, se solicita que esa Excm. Sala y Sección dicte sentencia fijando la interpretación conforme a la fundamentación expuesta del artículo 99.5 de la LIVA en relación con el principio de íntegra regularización y los principios de neutralidad, eficiencia y proporcionalidad propios del derecho de la UE y, con arreglo a ella, case y anule la Sentencia recurrida, estimando el recurso contencioso-administrativo con la correlativa anulación de la liquidación tributaria recurrida y de la resolución del TEAC de 22-7-2020 que la confirma, pues la recurrente invocó la existencia de error de hecho en el acta de conformidad que dio lugar a la regularización firme del 4T/2019 antes del transcurso del plazo de cuatro años desde la misma, por lo que la Administración tributaria debió proceder a la revisión de oficio, sin cortapisa legal alguna, para reconocer la inclusión de las cuotas soportadas cuya deducción fue inicialmente rechazada o, subsidiariamente, la improcedencia de la repercusión del IVA por parte del vendedor.

En consecuencia, procede el reconocimiento del derecho de la recurrente a deducir en su autoliquidación correspondiente al 4T/2011 las cuotas de IVA soportado en la adquisición del inmueble en el ejercicio 2009 o, subsidiariamente, el derecho a la devolución del IVA que indebidamente le fue repercutido con ocasión de dicha adquisición.

En su virtud, A LA EXCMA. SALA SUPlico que tenga por presentado este escrito, teniendo por interpuesto recurso de casación contra la Sentencia referenciada y, previos los oportunos trámites, dicte sentencia por la que:

a) estime el presente recurso de casación y, en su virtud, anule y deje sin efecto la Sentencia recurrida; y

b) estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEAC de 22-7-2020, por la que se desestimó el recurso de alzada formulado contra la resolución de 242-2017 del TEAR de Madrid por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la Liquidación dictada el 11-10-2013 por el concepto de IVA, periodo 4T/2011, e imponga las costas causadas en la instancia a la parte demandada[...].

CUARTO.-Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado presentó escrito de oposición al recurso de casación en escrito del 16 de mayo de 2024, en que manifiesta:

"[...] Las pretensiones de la recurrente deben ser desestimadas, por las razones expuestas en el apartado anterior. En cuanto a la fijación de jurisprudencia, creemos que las cuestiones de interés casacional merecen las siguientes respuestas:

El principio de íntegra regularización no resulta aplicable a los supuestos en los que se comprueban por la Administración tributaria las cuotas de IVA a compensar procedentes de periodos anteriores, cuando se pretende incrementar el saldo resultante mediante la inclusión de unas cuotas soportadas y que fueron regularizadas por la inspección tributaria en un acta de conformidad, dando lugar a una liquidación firme, sin que fuera impugnada por el contribuyente. El principio de seguridad jurídica se opone a ello.

Por las razones expuestas consideramos que la sentencia recurrida es ajustada a Derecho, y solicitamos su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario.

Por lo expuesto, SUPlica A LA SALA que teniendo por presentado este escrito y por formulada oposición al recurso de casación, previos los trámites oportunos, dicte sentencia por la que desestime el recurso de casación[...].

QUINTO.-Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 11 de febrero de 2024, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si el principio de íntegra regularización resulta aplicable a los supuestos en los que se comprueban por la Administración tributaria las cuotas de IVA a compensar procedentes de periodos anteriores, cuando se pretende incrementar el saldo resultante mediante la inclusión de unas cuotas soportadas y que fueron regularizadas por la inspección tributaria en un acta de conformidad, dando lugar a una liquidación firme, sin que fuera impugnada por el contribuyente.

Se recurre, al efecto, en este recurso de casación, la sentencia de 23 de noviembre de 2022, de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso n.º 911/2020, en el impuesto sobre el valor añadido (IVA), promovida por Europroperty, S.L.

En la instancia se había impugnado la resolución de 22 de julio de 2020, del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), que desestimó a su vez el recurso de alzada dirigido frente a la resolución de 24 de febrero de 2017, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (TEARM), desestimatoria a su vez de la reclamación deducida frente a la liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) del 4.º trimestre de 2011.

SEGUNDO.- El propio auto de admisión efectúa un relato de los antecedentes del caso, relevantes para conocerlos hechos que se enjuician:

"[...] SEGUNDO. Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales, respetando los hechos, nos lleva a destacar a efectos de la admisión del presente recurso de casación, algunas circunstancias que han de ser tenidas en cuenta:

1.º) Europroperty solicitó la devolución de 818.609,98 euros, resultantes de la autoliquidación presentada por el IVA en el cuarto trimestre de 2009.

2.º) Iniciadas actuaciones de inspección para comprobar la procedencia de la citada devolución, el 10 de marzo de 2011 la sociedad contribuyente suscribió acta de conformidad, en la que se indica que un inmueble (ubicado en la calle Capitán Haya n.º 1 de Madrid) adquirido el 9 de diciembre de 2009 por la mercantil, resultaba ser ajeno a su actividad y, en consecuencia, se procedió a su regularización, al no considerarse deducibles las cuotas soportadas, relacionadas con la adquisición de dicho inmueble, cuantificándose en 720.068,19 euros.

3.º) Luego, Europroperty presentó autoliquidación del cuarto trimestre de 2011, incluyendo como IVA devengado la cantidad correspondiente a la venta, el 27 de octubre de 2011, del inmueble referido, además de incorporar el importe de la cuota de IVA soportado en su adquisición con incremento del saldo a compensar de periodos anteriores, por importe de 938.905,85 euros.

4.º) El 16 de julio de 2013, la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT inicia procedimiento de comprobación limitada, para averiguar que el importe declarado como cuotas a compensar de periodos anteriores coincidía con el saldo a compensar en periodos posteriores declarado en la autoliquidación del período anterior o con el comprobado por la AEAT.

5.º) Como consecuencia, el 11 de octubre de 2013 la Oficina de Gestión dictó liquidación, de 612.209,58 euros, en que se rechaza la cantidad declarada como cuotas a compensar de periodos anteriores, que se determinaron en 218.837,66 euros, en la medida en que los 720.068,19 euros a que asciende la diferencia no se consideran como a compensar, al entender que fueron consideradas no deducibles en el acta de conformidad, de 10 de marzo de 2011, respecto a 2009.

6.º) Frente a dicha resolución, la interesada presentó reclamación, siendo desestimada por resolución del TEAR de Madrid de 24 de febrero de 2017. El TEAR entiende que no ser acogida la solicitud de regularización íntegra, dado que la cuestión no fue alegada ante los órganos de gestión tributaria, debiendo hacerse valer a través como rectificación de autoliquidación - artículo 120.3 LGT -.

7.º) Contra dicha resolución, la reclamante interpuso recurso de alzada ante el TEAC, desestimado el 22 de julio de 2020. El TEAC mantiene que el tratamiento inicial dado a la cuota soportada es una regularización inspector afirme que no se puede modificar y que, en su caso, sería exclusivamente revisable a través de los procedimientos especiales de nulidad de pleno derecho, rectificación de errores o recurso extraordinario de revisión, de acuerdo con el artículo 213 LGT.

8.º) La recurrente interpuso recurso frente a la resolución ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el n.º 911/2020, desestimado en la sentencia que es objeto del presente recurso de casación.

La Sala a quo, tras declarar que es improcedente reabrir un debate frente a una liquidación tributaria firme y consentida, por una parte, señala que no cabe la aplicación de las normas sobre regularización de deducciones por bienes de inversión como una cuestión nueva, desconociendo las consecuencias derivadas del acuerdo de liquidación firme y consentido; y, por otra, considera que la jurisprudencia sobre el principio de regularización íntegra del IVA no puede amparar la pretensión de la actora referente a la deducción, pues lo aducido debió plantearse frente a la liquidación -firme- del cuarto trimestre de 2009, en que se acordó no sólo denegar la deducción de las cuotas de IVA soportadas en la compra del inmueble, sino también la improcedencia de su devolución. Así mismo, declara que, tal como se indica en la resolución impugnada, el interesado podrá hacer valer su derecho a deducir por los cauces impugnatorios previstos para revisar lo acordado en una liquidación tributaria firme [...]."

"...Son relevantes para el presente recurso los preceptos que a continuación se citarán.

El artículo 99 LIVA, relativo al ejercicio del derecho a la deducción, establece que:

"Cinco. Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo periodo de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de la declaración liquidación en que se origine dicho exceso.

No obstante, el sujeto pasivo podrá optar por la devolución del saldo existente a su favor cuando resulte procedente en virtud de lo dispuesto en el Capítulo II de este Título, sin que en tal caso pueda efectuar su compensación en declaraciones liquidaciones posteriores, cualquiera que sea el periodo de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva.

En la declaración-liquidación, prevista reglamentariamente, referida a los hechos imposables anteriores a la declaración de concurso se deberá aplicar la totalidad de los saldos acumulados a compensar de periodos de liquidación anteriores a dicha declaración".

Señala, al efecto, la sentencia recurrida lo que seguidamente transcribimos (los énfasis tipográficos son de esta sentencia):

"[...] En su desarrollo concreta como principal cuestión a resolver el reconocimiento de su derecho a la deducción del IVA soportado con motivo de la compra del inmueble sito en la C/ Capitán Haya número 1-9.ª planta de Madrid y 13 plazas de aparcamiento, y la posibilidad de aplicarlo en la autoliquidación por IVA del 4T/2011, lo que a su parecer supone un análisis de la cuestión más allá de la afirmación que la liquidación anterior era firme, visto que en la propuesta de liquidación se incorporó un pronunciamiento expreso sobre la no deducción de las cuotas de IVA soportado procedentes del 4T/2009 y que en el escrito complementario que presentó esa parte a la Oficina de Gestión, se realizaron alegaciones tendentes a defender su derecho a la deducción de las cuotas en cuestión. Por tanto - prosigue- procede resolver esta cuestión en aplicación del principio de la íntegra regularización, dado que en cualquier caso consignó dichas cuotas en su autoliquidación del 4T/2011.

Y en este sentido considera que no cabe obviar tal "cuestión nuclear" alegando, como hace el TEAC, que el cauce procedimental adecuado es el de rectificación de la autoliquidación, lo que no es posible en aplicación del artículo 126.2, segundo párrafo del Real Decreto 1065/2007, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, dado que se estaba tramitando un procedimiento de comprobación, insistiendo que en su seno, atendidas sus alegaciones y el motivo de oposición real y manifiesto ejercitado por esa parte, lo pretendido era el reconocimiento de su derecho a deducir, y al no haberse resuelto ni por el TEARM ni por el TEAC se le ha causado indefensión.

En cuanto al fondo de lo que la recurrente considera que es la auténtica cuestión litigiosa, se expone asimismo que en el acta de conformidad de 10 de marzo de 2011 no se acreditó formalmente el destino que pretendía dar al inmueble adquirido, no pudiendo por tal circunstancia -derivada de no atender un requerimiento- quedar vinculada a hechos distintos no susceptibles de generar el derecho a la deducción que pretende, resaltando que el actuario ni siquiera tuvo a su disposición los estatutos de la sociedad, de los que resulta que su objeto social como primera actividad es la de arrendamiento, que genera el derecho a deducir y que era la que tenía previsto iniciar como nueva actividad empresarial, atendidas también las propias características del inmueble adquirido, lo que asimismo se obvia en el acta de conformidad, y vistas otras actuaciones que reseña que a su juicio así lo corroboran. Por todo ello rechaza el "alcance radical" que el TEAC atribuye al acta de conformidad y subsiguiente acuerdo firme liquidatorio, que extiende sus efectos solo al periodo de liquidación a que se refiere (4T/2009).

Con carácter subsidiario la parte actora sostiene la aplicación de las normas sobre regularización de bienes de inversión conforme al artículo 108 y siguientes de la Ley del IVA, rechazando la argumentación del TEAC por desconocer lo dispuesto en el apartado Dos del artículo 107 en relación con el artículo 110 de dicho texto legal, toda vez que el inmueble que adquirió en 2009 se vendió el 27 de octubre de 2011 como operación sujeta y no exenta de IVA, repercutiendo la correspondiente cuota que se incorporó formando parte del IVA devengado en la autoliquidación presentada en 2011, y pagada la cuota resultante. Y nuevamente insiste en su forma de proceder en 2009, sin que el hecho de no llegar a acreditar el destino del inmueble pueda impedir poder considerar ahora, atendidas todas las circunstancias objetivas concurrentes con relación a la afectación del inmueble a una actividad empresarial, la procedencia del derecho a la deducción hecha valer en 2011.

Subsidiariamente a todo lo expuesto, señala que procede reconocer el derecho a la deducción atendida la escritura de adquisición del inmueble de 2009, en que la parte declaró su derecho a la deducción total del IVA soportado, haciéndose valer la renuncia a la exención ex artículo 20.Uno.22.º.A) de la Ley del IVA, lo que resulta contrario a negar la deducibilidad de la cuota en cuestión. Resalta, por todo ello, que una cosa es que no pudiera deducir la cuota en 2009 por las circunstancias concurrentes en aquel momento y otra distinta que no se le pueda reconocer tal derecho en un periodo liquidatorio posterior y distinto, invocando doctrina jurisprudencial en apoyo de su derecho a que la Administración tributaria, ante una indebida repercusión, hubiera declarado su derecho a la devolución del ingreso indebido realizado por esa parte.

La Administración demandada, por su parte, sostiene la legalidad de la resolución impugnada destacando el intento vano de la otra parte de instar la revisión de un acto firme y consentido derivado del acta de conformidad referido al ejercicio 2009, en los acertados términos expuestos por el TEAC, añadiendo que el recurrente está vinculado por los hechos allí aceptados y que debe pasar por sus consecuencias jurídicas, como es el acuerdo de liquidación firme y consentido, del que resultan unos importes concretos de la cuota soportada no deducible, que no se puede pretender deducir en un momento posterior.

TERCERO.-Examinadas las actuaciones son de resaltar los siguientes hechos relevantes para la resolución de este recurso:

-Europroperty S.L. solicitó la devolución de 818.609,98 euros resultantes de la autoliquidación presentada por el IVA del 4T-2009, encontrándose en la documentación justificativa de las cuotas soportadas y deducidas del referido ejercicio impositivo, las correspondientes a la adquisición de un inmueble en la C/ Capitán Haya número 1 de Madrid.

-Se iniciaron actuaciones de inspección con la "finalidad" de llevar a cabo "la comprobación de la procedencia de la devolución del IVA, ejercicio 2009, solicitada por el sujeto pasivo", en las que se suscribió un acta de conformidad el 10 de marzo de 2011, consignando lo siguiente:

1.º.- Que "Su ACTIVIDAD (principal) sujeta y no exenta al IVA (...) fue (...) Rentas de capital mobiliario".

2.º.- Que de acuerdo con lo establecido en el artículo 27 del Reglamento del IVA, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, se solicitó al representante de la mercantil "la justificación de una declaración previa de inicio de actividad, distinta de las que venían siendo objeto de facturación, o acreditación de los elementos objetivos del destino del inmueble en el momento de su adquisición, lo cual no se ha producido".

3.º.- Que "Por lo expuesto, se considera que dicho inmueble es ajeno a la actividad que viene desarrollando la entidad EUROPROPERTY, S.L., y en consecuencia, la deducción de las cuotas soportadas relacionadas con la adquisición de dicho inmueble se consideran no deducibles", que se cuantifican en 720.068,19 euros, modificándose en consecuencia la declaración presentada.

4.º.- De todo lo cual "El obligado tributario presta su conformidad a la propuesta de liquidación provisional que antecede, extendiéndose su aceptación a los hechos recogidos en el acta y a todos los demás elementos determinantes de dicha liquidación", seguida de otras previsiones legales, como el alcance definitivo de la liquidación en función de una serie de circunstancias ex artículo 156.3 de la LGT, y los recursos procedentes.

- La mercantil presentó autoliquidación del 4T/2011, declarando en el apartado de IVA devengado lo correspondiente por la venta del inmueble antes mencionado, incorporando asimismo el importe de IVA soportado en su compra mediante el incremento del saldo a compensar de periodos anteriores, actuación que originó un procedimiento de comprobación limitada a "Comprobar que el importe declarado en concepto de "Cuotas a compensar en periodos anteriores" coincide con el saldo "A compensar en periodos posteriores "declarado en la autoliquidación del periodo anterior o con el comprobado con la Administración", en cuyo seno se dictó acuerdo de liquidación rechazando como válida la cantidad de 938.905,98 euros declarados como "cuotas a compensar de periodos anteriores", que se determinaron en la de 218.837,66 euros, en la medida en que los 720.068,19 euros a que asciende la diferencia, "no se consideran como "cuotas a compensar de periodos anteriores" porque son las "que se han considerado como no deducibles en Acta de Conformidad, de la Inspección Tributaria, de fecha 10/3/2011 correspondiente al IVA del ejercicio 2009, y así lo reconoce la entidad". A lo que añade que "Respecto a la deducibilidad de dichas cuotas y a los posibles errores serán, en tal caso, objeto de otro procedimiento pero no de esta comprobación".

- Frente a dicho acuerdo de liquidación formuló reclamación económico-administrativa ante el TEARM, que fue desestimada, y seguidamente recurso de alzada ante el TEAC, cuya resolución desestimatoria es contrala que se dirige el recurso contencioso-administrativo que aquí se resuelve...

...QUINTO.-De lo alegado por el actor resulta que lo que pretende es que se reconozca su derecho a deducir el importe correspondiente al IVA soportado en la compra de un inmueble en el año 2009, con ocasión de la autoliquidación por IVA del 4T de 2011 según el detalle expuesto en el precedente fundamento jurídico, pudiéndose apreciar que en definitiva y según argumentaremos a continuación, lo que subyace es el intento de soslayar las consecuencias jurídicas derivadas de la suscripción del acta de conformidad de 10 de marzo de 2011 y subsiguiente acuerdo de liquidación, consentido y firme.

A las actas de conformidad de la Inspección de Tributos se refiere el artículo 156 de la LGT, desarrollado por los artículos 187 y 191.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria....

El artículo 156.5 de la LGT dispone que " 5. A los hechos y elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante prestó su conformidad les será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 144 de esta ley ".

(2. Los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho).

Y este último precepto expresa que "Los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho".

Por su parte, el art. 187.4 del citado Reglamento prevé que:

"4. El obligado tributario no podrá revocar la conformidad manifestada en el acta, sin perjuicio de su derecho a recurrir contra la liquidación resultante de esta y a presentar alegaciones de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3.b) de este artículo", a saber, por error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas.

De todo lo cual se extrae una conclusión, "que la impugnación de la liquidación derivada de un acta de conformidad, solo puede hacerse con fundamento en que se ha incurrido en un error de hecho o de derecho por haberse realizado una indebida aplicación de las normas jurídicas"(sentencia de esta Sala, Sección 6.ª, de 28 de diciembre de 2021 -recurso 2765/2019-).

En interpretación de todo lo cual, además, cabe destacar lo afirmado por el Tribunal Supremo:

"(...) no son impugnables como tales los hechos, los elementos de hecho y las circunstancias concurrentes, que hayan sido aceptados en un Acta de Conformidad, salvo que el sujeto pasivo demuestre que incurrió en un error de hecho, por el contrario sí son impugnables los resultados de calificar, valorar, apreciar, y, en general, de aplicarlas normas jurídicas a los hechos, elementos de hecho y demás circunstancias, aceptados de conformidad(...)"(sentencias de 22 de octubre de 1988 y de 27 de Septiembre de 2012).

Y que "cuando la cuestión sea de Derecho, se referirá a la aplicación del Derecho (procedimental o sustancial) que en ella hiciese el actuario, y más concretamente, a si el acta cumple o no los requisitos que, para su validez, legal o reglamentariamente están establecidos. Por otro lado, constituirá una cuestión de hecho cuando afecte a todos aquellos acontecimientos de la vida real que tienen una sustantividad propia e independiente de la norma"(SSTS de 6 de junio de 2005 y de 9 de diciembre de 2011.

La recurrente suscribió el acta de conformidad de 10 de marzo de 2011 aceptando unos determinados hechos atinentes al destino del inmueble que compró, referidos al momento de su adquisición, según los que "dicho inmueble es ajeno a la actividad que viene desarrollando la entidad". Además se le dio oportunidad de justificar -lo que no hizo- el destino previsible del inmueble al tiempo de adquirirlo, mediante "una declaración previa de inicio de actividad, distinta de las que venían siendo objeto de facturación, o acreditación de los elementos objetivos del destino del inmueble en el momento de su adquisición", en los términos del artículo 27 del Reglamento del IVA, según el cual "Quienes no viniesen desarrollando con anterioridad actividades empresariales o profesionales, y efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con la intención de destinarlos a la realización de tales actividades, deberán poder acreditar los elementos objetivos que confirmen que en el momento en que efectuaron dichas adquisiciones o importaciones tenían esa intención, pudiendo serles exigida tal acreditación por la Administración tributaria".

Atendido todo lo cual al acta de conformidad le siguió el pertinente acuerdo de liquidación, consentido y firme para el recurrente, regularizando su situación tributaria en el sentido de declarar no deducibles las cuotas soportadas por la compra del inmueble.

Lo que resulta de todo lo que hasta aquí se ha expuesto a la luz de las alegaciones de la parte actora, es su improcedente cuestionamiento ahora de lo que debió hacer valer, en su caso, frente a esa liquidación subsiguiente al acta de conformidad, no pudiendo pretender que resolvamos aquí si existían o no

suficientes datos objetivos sobre el destino actual y/o previsible del inmueble al tiempo de su compra, y demás cuestiones aludidas en la demanda que revelan, reiteramos, un intento improcedente de reabrir un debate frente a una liquidación tributaria consentida y firme.

SEXTO.-La subsidiaria alegación basada en la procedencia de la deducción por la adquisición de bienes de inversión, ex artículo 107 y siguientes de la Ley del IVA, tampoco puede prosperar, en la medida en que como con acierto se advierte por el TEAC, el apartado Uno de dicho precepto parte de un presupuesto esencial, cuáles que se trate de "cuotas deducibles", lo que ya hemos afirmado que no es el caso, por así resultar de un acto de liquidación consentido y firme.

Y a ello no obsta la previsión del apartado Dos referida a la modificación posterior de la situación que originó el no derecho a deducir, pues el aducido posterior destino del inmueble a su arrendamiento, en cuanto operación sujeta y no exenta de IVA, ya quedó zanjada y resuelta en relación con la acreditación del destino previsible del inmueble en los términos del artículo 27 del Reglamento del IVA tomado en consideración en la liquidación firme.

Lo que no cabe, en definitiva, es la aplicación del régimen legal de las normas reguladoras de la regularización de deducciones por bienes de inversión como una nueva cuestión a valorar, desconociendo las consecuencias jurídicas derivadas del acuerdo de liquidación firme y consentido.

SÉPTIMO.-Por último, y con carácter subsidiario a todo lo anterior, aduce el recurrente que procede su derecho a deducir en virtud del principio de regularización íntegra del IVA.

Téngase en cuenta que este principio se explica por el Tribunal Supremo en la sentencia de 26 de mayo de 2021(casación 574/2021), siguiendo lo expuesto en las sentencias de 2019, de 10 de octubre (casación 4153/2017)y de 17 de octubre (casación 4809/2017), y sentencia de 22 de abril de 2020, (casación 1367/2020), de la que parcialmente reproducimos lo siguiente:

"(...) [en palabras del TS, cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación por la Inspección y se regulariza la situación, para evitar un perjuicio grave al obligado, procede atender a todos los componentes del tributo que se regulariza, no sólo lo que puede ser perjudicial al mismo, sino también lo favorable (...)].

De acuerdo con la jurisprudencia del TS, en los casos en que el destinatario de unas operaciones (debemos considerar incluso en el supuesto de que estas operaciones sean inexistentes) hubiera deducido el importe de las cuotas de IVA de forma indebida (así cuando las cuotas fueron repercutidas improcedentemente, por la causa que fuese) y se vea sometido a una actuación inspectora de regularización, la Inspección no puede limitarse a no admitir la deducción de las cuotas indebidamente repercutidas, y practicar liquidación para que obligado tributario que está siendo objeto de comprobación que fue destinatario de la repercusión de las cuotas del impuesto ingrese de nuevo dichas cuotas indebidamente deducidas e intereses de demora y posteriormente, restablecida la situación, instar la devolución del ingreso indebido, sino que la Administración tributaria debe adoptar la solución más favorable para el interesado, que evite una duplicidad impositiva y el consiguiente enriquecimiento por parte de la Administración, debiendo efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si efectivamente tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al IVA, garantizando así la neutralidad del impuesto".

Esta doctrina jurisprudencial, que es la invocada por el recurrente, no puede amparar válidamente su pretensión de deducción, habida cuenta que todo lo aducido al respecto ahora en la demanda, como ya dijimos con anterioridad, debió hacerse valer frente al acuerdo de liquidación -ya firme- referido al 4T/2009, acto administrativo por el que la Administración tributaria acordó no solo no admitir la deducción de las cuotas de IVA soportadas en la compra del inmueble, sino también la improcedencia de su devolución.

...el interesado podrá hacer valer su derecho a deducir por los cauces impugnatorios normativamente previstos para revisar lo acordado en una liquidación tributaria firme, no limitándose el TEAC a mencionar el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones -al que se alude aisladamente en la demanda- sino también al de nulidad y al recurso extraordinario de revisión. Es más, la propia parte actora en vía administrativa reconoció que su forma de proceder respecto a la pretendida deducción en la autoliquidación del 4T/2011 no es "la más adecuada" y "no haberlo hecho de la manera formalmente correcta", sin que el principio de la regularización íntegra en que se sustenta pueda permitir desconocer los efectos y consecuencias jurídicas de un acto de liquidación firme [...]"

TERCERO.-El juicio de la Sala.

1) Aunque sobre el principio de íntegra regularización, de génesis jurisprudencial, hay numerosa doctrina asentada, que la define y aplica a diferentes situaciones, no hemos resuelto aún la concreta cuestión que aquí se presenta, en la que el concepto que se aspira a regularizar, para completar esa integridad, se ha fijado ya en una liquidación firme, derivada, además, de un acta de conformidad.

2) Esto es, en una consideración de principio, no se da la situación de hecho de la que surge el deber de que la Administración regularice íntegramente la situación fiscal del comprobado. En este caso, se trata de compensar la cuota repercutida al recurrente con ocasión de la venta del inmueble (que no se discute), con un pretendido crédito fiscal, manifestado en la devolución del IVA, que ya se declaró improcedente en relación con el cuarto trimestre de 2009, en que se efectuó la compra, mediante liquidación derivada del acta de conformidad.

3) En síntesis, la expresada acta de conformidad acreditó formalmente, con la voluntad de ambos signatarios, que Europroperty no había realizado, en 2009, una operación sujeta al IVA, porque el inmueble adquirido era ajeno a la actividad económica de ésta, lo que evidentemente aceptó la empresa al suscribir el acta.

4) A los efectos de afrontar de modo directo la cuestión de interés casacional que se nos presenta, es importante determinar si, como se trata del IVA, impuesto armonizado en el Derecho de la Unión Europea, el acto firme y consentido, como el que aquí examinamos, tiene el mismo efecto inexpugnable que en nuestro país.

A propósito de la cuestión, invoca Europroperty en el escrito de interposición del recurso dos sentencias del TJUE que, a su juicio, le darían la razón, pues en ellas prima el principio de neutralidad del IVA sobre el acto firme de liquidación:

a) Sentencia del Tribunal de Justicia de 2 de julio de 2020, asunto C- 835/18, Terracult.

b) Sentencia del Tribunal de Justicia de 7 de marzo de 2024, asunto C- 341/22, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA.

5) La primera de ellas, la STJUE Terracult analiza un caso en el que, en octubre de 2013, una sociedad mercantil rumana -a la que sucedió Terracult-, suministró colza a otra sociedad alemana. En esa operación, consideró por error que las operaciones eran entregas intracomunitarias. Sucedió que, al emitir la factura, no conocía el dato de que el destino final de la colza era la propia Rumanía, por lo que era aplicable, en tal operación, el régimen de inversión del sujeto pasivo. Señala así la mencionada STUE, en síntesis, lo que sigue (parágrafos 26 a 30):

"[...] 26. En lo que atañe a la devolución del IVA facturado por error, el Tribunal de Justicia ya ha señalado que la Directiva IVA no prevé ninguna disposición sobre la regularización, por parte de quien expide la factura, del IVA indebidamente facturado y que, en estas circunstancias, corresponde en principio a los Estados miembros determinar las condiciones en que puede regularizarse el IVA indebidamente facturado(sentencia de 11 de abril de 2013, Rusedespred, C-138/12, apartado 25 y jurisprudencia citada).

27. Para garantizar la neutralidad del IVA, corresponde a los Estados miembros prever en su ordenamiento jurídico interno la posibilidad de regularizar todo impuesto indebidamente facturado, siempre que el emisor de la factura demuestre su buena fe (sentencia de 11 de abril de 2013, Rusedespred, C-138/12, apartado 26y jurisprudencia citada).

28. Sin embargo, cuando quien expide la factura haya eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el principio de neutralidad del IVA exige que el impuesto indebidamente facturado pueda ser regularizado, sin que los Estados miembros puedan supeditar dicha regularización a la buena fe de quien expide la factura. Esta regularización no puede depender de la facultad de apreciación discrecional de la Administración tributaria (sentencia de 11 de abril de 2013, Rusedespred, C-138/12, apartado 27 y jurisprudencia citada).

29. Pues bien, en caso de entregas de bienes a las que sea aplicable el régimen de inversión del sujeto pasivo, el riesgo de pérdida de ingresos tributarios ligado al ejercicio del derecho a devolución queda eliminado. En efecto, si bien el sujeto pasivo destinatario de esas entregas es deudor del IVA soportado, puede, en principio, deducir tal impuesto, de manera que no se debe ningún importe a la Administración tributaria(véase, en este sentido, la sentencia de 11 de abril de 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, apartado 30 y jurisprudencia citada).

30 Por consiguiente, si no existe riesgo de pérdida de ingresos fiscales, la negativa a devolver a un proveedor el IVA indebidamente abonado, facturado a pesar de que, en lugar de las normas relativas al régimen ordinario del IVA, eran las correspondientes al mecanismo de inversión del sujeto pasivo las que se aplicaban a una entrega realizada por ese proveedor en el marco de sus actividades económicas sometidas al IVA, equivaldría a obligarle a soportar una carga fiscal en violación del principio de neutralidad del IVA".

Tal caso no es equiparable al nuestro, toda vez que, de un lado, no existía en aquel la situación riesgo de pérdida de ingresos fiscales; y, de otro, hubo un error de hecho imposible de conocer, esto es, invencible, que afectaba al alcance y sujeto de la obligación tributaria, debido al destino último de los productos agrícolas.

Se trata de una rectificación de facturas que se adapta a un hecho sobrevenido, desconocido, y por el que el transmitente, dada la inversión del sujeto pasivo, debía tener derecho a la devolución, para quedar indemne de su carga fiscal.

6) La STJUE del asunto C- 341/22, Feudi di San Gregorio, tampoco analiza un hecho que pueda servirnos de precedente para trasladarlo al debate ahora trabado, pues en ella se examina el caso en que es la propia legislación italiana la que dificulta la condición de sujeto pasivo en función de la cuantía de la operación. El Tribunal italiano preguntó al TJUE (en una primera pregunta):

¿Debe interpretarse el artículo 9, apartado 1, de la [Directiva sobre el IVA], en el sentido de que puede negar la condición de sujeto pasivo y, consiguientemente, el derecho a la deducción o devolución del IVA soportado a aquel sujeto pasivo cuyo volumen de operaciones pertinentes a efectos del IVA durante tres años consecutivos no se considere proporcionado, por ser excesivamente reducido, con respecto a lo que razonablemente puede esperarse en función de los activos de que dispone, según los criterios establecidos en la ley, y que no pueda demostrar, como justificación de tal hecho, la existencia de circunstancias objetivas que han llevado a ese resultado?

Señala el TJUE, a propósito del tratamiento de la legislación italiana que restringe el derecho a la deducción, lo siguiente:

"Más concretamente, del artículo 168 de la Directiva sobre el IVA se desprende que, para poder disfrutar del derecho a la deducción, deben cumplirse dos requisitos. En primer lugar, el interesado debe ser un "sujeto pasivo "en el sentido de dicha Directiva. En segundo lugar, los bienes o servicios invocados como

base de este derecho deben ser utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y los bienes deben ser entregados o los servicios prestados por otro sujeto pasivo [véase, en este sentido, la sentencia de 8 de septiembre de 2022, Finanzamt R (Deducción del IVA vinculado a una aportación social), C-98/21, EU:C:2022:645, apartado 39 y jurisprudencia citada].

29 Por lo que respecta al segundo de estos requisitos, que es el único al que se refiere la presente cuestión prejudicial, procede recordar que, para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado, es, en principio, necesario que exista una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a deducción. El derecho a deducir el IVA que haya gravado la adquisición de bienes o la obtención de servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para esta adquisición u obtención formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el IVA que dan derecho a deducción [sentencia de 8 de septiembre de 2022, Finanzamt R (Deducción del IVA vinculado a una aportación social), C-98/21, EU:C:2022:645, apartado 45 y jurisprudencia citada].

30 No obstante, también es admisible un derecho a deducir en favor del sujeto pasivo incluso cuando no existe ninguna relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que dan derecho a deducir, siempre que los costes de los bienes y de los servicios de que se trate formen parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta. En efecto, tales costes presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de noviembre de 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, apartado 42y jurisprudencia citada) [...].

Los razonamientos del TJUE desembocan en el establecimiento de la siguiente doctrina:

"1) El artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que no puede llevar a privar de la condición de sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido (IVA) a una persona que, durante un período impositivo determinado, realiza operaciones sujetas al IVA cuyo valor económico no alcanza el umbral fijado por una normativa nacional, que corresponde al rendimiento que razonablemente cabe esperar de los activos de que dispone esa persona.

2) El artículo 167 de la Directiva 2006/112, así como los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual se priva al sujeto pasivo del derecho a la deducción del IVA soportado en razón del importe de las operaciones sujetas al IVA realizadas por ese sujeto pasivo, que es considerado insuficiente".

Atendida la expresada doctrina, comprobamos que tampoco es aplicable a nuestro asunto, pues no se trata aquí de que la ley nacional restrinja el derecho a la deducción del IVA de quien disfrutaría de él, conforme a la Directiva IVA, si no fuera por la limitación establecida para su disfrute por razón del importe de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo.

7) Es cierto que la firma del acta de conformidad a que venimos haciendo referencia dificulta el reconocimiento de la tesis de la recurrente, porque fue ella misma la que aceptó el hecho básico recogido en el acta, que era la ajenidad del inmueble a la actividad de la empresa. El acta se manifiesta en estos términos:

"[...] un inmueble (ubicado en la calle Capitán Haya n.º 1 de Madrid) adquirido el 9 de diciembre de 2009 por la mercantil, resultaba ser ajeno a su actividad y, en consecuencia, se procedió a su regularización, al no considerarse deducibles las cuotas soportadas, relacionadas con la adquisición de dicho inmueble".

En tal caso, la alegada vulneración del derecho a la compensación (art. 99.5 LIVA) sería el acto de la Administración que afectaría al principio de neutralidad.

8) La Sala considera, examinando detenidamente el asunto, que el acta de conformidad, unida a otras manifestaciones del asentimiento de Europroperty sobre la realidad fáctica y jurídica consignada en la liquidación derivada de la suscripción en conformidad de dicha acta, impide el éxito de la pretensión de aquella. Como indica la sentencia impugnada, reflejando el contenido del acta de conformidad (se reproduce nuevamente):

"[...] -Se iniciaron actuaciones de inspección con la "finalidad" de llevar a cabo "la comprobación de la procedencia de la devolución del IVA, ejercicio 2009, solicitada por el sujeto pasivo", en las que se suscribió un acta de conformidad el 10 de marzo de 2011, consignando lo siguiente:

1.º.- Que "Su ACTIVIDAD (principal) sujeta y no exenta al IVA (...) fue (...) Rentas de capital mobiliario".

2.º.- Que de acuerdo con lo establecido en el artículo 27 del Reglamento del IVA, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, se solicitó al representante de la mercantil "la justificación de una declaración previa de inicio de actividad, distinta de las que venían siendo objeto de facturación, o acreditación de los elementos objetivos del destino del inmueble en el momento de su adquisición, lo cual no se ha producido".

3.º.- Que "Por lo expuesto, se considera que dicho inmueble es ajeno a la actividad que viene desarrollando la entidad EUROPROPERTY, S.L., y en consecuencia, la deducción de las cuotas soportadas relacionadas con la adquisición de dicho inmueble se consideran no deducibles", que se cuantifican en 720.068,19 euros, modificándose en consecuencia la declaración presentada.

4.º.- De todo lo cual "El obligado tributario presta su conformidad a la propuesta de liquidación provisional que antecede, extendiéndose su aceptación a los hechos recogidos en el acta y a todos los demás elementos determinantes de dicha liquidación", seguida de otras previsiones legales, como el alcance definitivo de la liquidación en función de una serie de circunstancias ex artículo 156.3 de la LGT, y los recursos procedentes".

9) En síntesis, un acta de conformidad supone la celebración de un negocio jurídico que obliga por igual a la Administración y al contribuyente pues, a menos que se hubiera intentado y probado otra cosa, se inspira en una manifestación libre, consciente y que recae sobre una realidad fáctica objeto de disposición. Esa declaración vincula por completo a ambas partes, si bien el ordenamiento ofrece la posibilidad de impugnarla, bien con alegación de reparos de interpretación jurídica, bien por la excepcional concurrencia de algún vicio del consentimiento.

Así, el artículo 156.5 de la LGT dispone que " 5. A los hechos y elementos determinantes de la deuda tributaria respecto de los que el obligado tributario o su representante prestó su conformidad les será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 144 de esta ley "(2. Los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho).

Y este último precepto expresa que "...los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho".

Por su parte, el art. 187.4 del citado Reglamento prevé que:

"4. El obligado tributario no podrá revocar la conformidad manifestada en el acta, sin perjuicio de su derecho a recurrir contra la liquidación resultante de esta y a presentar alegaciones de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3.b) de este artículo", a saber, por error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas.

De todo lo cual se extrae la conclusión de que "la impugnación de la liquidación derivada de un acta de conformidad, solo puede hacerse con fundamento en que se ha incurrido en un error de hecho o de derecho por haberse realizado una indebida aplicación de las normas jurídicas"(sentencia de la Audiencia Nacional, Sección 6.ª, de 28 de diciembre de 2021 -recurso n.º 2765/2019-).

10) La recurrente pretende remover el estado de cosas creado con su propio reconocimiento, con ocasión de otro negocio jurídico distinto en que el derecho a deducir cercenado por el acta de conformidad y la liquidación firme que deriva de ella se pretende resucitar a efectos de su compensación con el IVA debido por razón de ese otro negocio.

No obstante, ni consta que hubiese error de hecho que forzase a suscribir el acta de conformidad sin conocimiento cabal y preciso de lo que se estaba firmando y de sus consecuencias -debe entenderse que el error debía ser invencible- ni fue eso lo que se adujo en el propio escrito de interposición del recurso de casación, en cuyo punto 2.2.4., la sociedad reivindica la existencia de tal error y su necesaria remoción, incluso de oficio, calificándolo como un error material, aritmético o de hecho, al efecto de la aplicación del artículo 220LGT. En el mismo sentido, el escrito de preparación del recurso.

Además, la Inspección, a efectos de lo prescrito en el artículo 27 del Reglamento del IVA, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, solicitó al representante de la mercantil "la justificación de una declaración previa de inicio de actividad, distinta de las que venían siendo objeto de facturación, o acreditación de los elementos objetivos del destino del inmueble en el momento de su adquisición, lo cual no se ha producido", sin que esa iniciativa tuviera algún resultado positivo para el recurrente y entonces requerido, que fuera indicativo del objeto social o del destino del inmueble, contra lo que luego se ha afirmado.

11) El propio TJUE, en la reseñada sentencia de 7 de marzo de 2024, asunto C- 341/22, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA, nos recuerda la recta y procedente aplicación del derecho a la deducción, con la afirmación siguiente, que ya quedó transcrita más arriba:

"Más concretamente, del artículo 168 de la Directiva sobre el IVA se desprende que, para poder disfrutar del derecho a la deducción, deben cumplirse dos requisitos. En primer lugar, el interesado debe ser un "sujeto pasivo" en el sentido de dicha Directiva. En segundo lugar, los bienes o servicios invocados como base de este derecho deben ser utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y los bienes deben ser entregados o los servicios prestados por otro sujeto pasivo [véase, en este sentido, la sentencia de 8 de septiembre de 2022, Finanzamt R (Deducción del IVA vinculado a una aportación social), C-98/21, EU:C:2022:645, apartado 39 y jurisprudencia citada].

Pues bien, ni uno ni otro de los requisitos, entrelazados recíprocamente, se cumplían aquí, por declaración ex voluntate de Europroperty, pues ni era sujeto pasivo a los efectos del IVA, en cuanto a la adquisición del inmueble en 2009, ni el bien que le fue entregada, mediante compraventa, se utilizó para las necesidades de las operaciones gravadas, dato que no puede ser alterado como se pretende.

12) Finalmente, es de decir que la comprobación efectuada por la Administración en relación con el tratamiento fiscal de la operación de que fue destinataria Europroperty en 2009 supuso una regularización, no solo en sí misma considerada, sino en atención a su carácter definitivo a efectos de la ulterior comprobación de operaciones relacionadas con ella, de modo más o menos directo.

Lo que se pretende, por lo tanto, no es una regularización íntegra, sino la alteración de los términos de una ya efectuada y cuyo resultado no puede quedar alterado, como se pretende, por impedirlo la propia declaración de voluntad puesta de relieve con la firma que se prestó conformidad al acta, de la que no puede desdecirse el interesado sin quebrantar gravemente las reglas de la buena fe.

13) La recurrente sostuvo, en la demanda y en el escrito de preparación, manteniéndolo en el de interposición, una pretensión subsidiaria, en la que se alega la infracción de la exención en operaciones

interiores por cuanto la AEAT tenía que haber rectificado la autoliquidación correspondiente a 2011, a fin de considerar exenta de IVA la transmisión del inmueble que tuvo lugar el 27 de octubre de 2011, en virtud del artículo 20.Uno.25.º de la LIVA.

Frente a su posible examen, aduce el escrito de oposición de la Abogada del Estado que se trata de una pretensión subsidiaria no incluida, como cuestión de interés casacional, en el auto de admisión, por lo que no es factible su examen.

El alegado obstáculo procesal no es absoluto, toda vez que esta Sala admite, en principio, el posible examen en la sentencia de casación de pretensiones o motivos no incluidos en el elenco de cuestiones de interés casacional en que fructifican las preguntas que el auto de admisión formula -siempre que hubieran sido incluidas, denunciando la infracción que al efecto hubiera incurrido la sentencia impugnada, en el escrito de preparación y luego, reproducidas en el de interposición, que es el trance en que se debe incorporar la pretensión casacional-.

Así, en el punto V del acuerdo del Pleno no jurisdiccional de la Sala Tercera de este Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 2021 consta lo siguiente:

"[...] V. SOBRE EL CONTENIDO DE LA SENTENCIA Y SU RELACIÓN CON EL INTERÉS CASACIONAL OBJETIVOIDENTIFICADO EN EL AUTO DE ADMISIÓN.

La sentencia de casación debe limitar su examen a las infracciones jurídicas planteadas en el escrito de interposición sobre las que previamente se ha apreciado el interés casacional en el auto de admisión, pero puede extenderse a otras infracciones jurídicas asimismo planteadas en el escrito de interposición (y antes anunciadas en el de preparación) siempre y cuando guarden relación de conexidad lógico-jurídica con las identificadas en el auto de admisión como dotadas de interés casacional [...]"

Sin embargo, se hubiera dado o no esa conexión lógico jurídica habilitante, por excepción -a la que no alude la parte recurrente para justificar el examen de la cuestión no incorporada al auto de admisión-, le es al menos exigible a dicha parte que, en la exposición de su denuncia a la sentencia por la concurrencia de motivos de infracción de que, a su parecer, adoleciera ésta, tanto en el escrito de preparación como en el de interposición, el alegato observe las exigencias formales que contiene el art. 89.2 de la LJCA, lo que en lo referente a la supuesta vulneración del art. 20.Uno.22.º A) de la Ley del IVA brilla en este caso por su ausencia, ya que ni en el escrito de preparación ni en el de interposición se contiene una crítica mínimamente fundada a la sentencia impugnada que revele una disensión jurídica en lo referente a este singular aspecto de la pretensión, todo ello al margen de que la cuestión, en sí misma, no ofrece un reconocible interés casacional.

CUARTO.-Jurisprudencia que se establece.

A tenor de lo expuesto, procede sintetizar la doctrina que cabe extraer de lo razonado en relación con las cuestiones suscitadas en el auto de admisión:

1) El principio de íntegra regularización no resulta aplicable a los supuestos en los que se comprueban por la Administración tributaria las cuotas de IVA a compensar procedentes de operaciones realizadas en periodos anteriores, cuando se pretende incrementar el saldo resultante mediante la inclusión de unas cuotas soportadas y que fueron regularizadas por la inspección tributaria en un acta de conformidad, dando lugar a una liquidación firme, sin que fuera impugnada por el contribuyente. Esto es, que el principio de íntegra regularización no entra en juego cuando ya se ha producido la comprobación administrativa de la que se pretende extraer la consecuencia favorable -aquí, la compensación del IVA soportado- mediante su traslación al procedimiento correspondiente a otra operación.

2) A tal respecto, la suscripción de un acta de conformidad y la firmeza ulterior de la liquidación resultante de ésta únicamente podrían ser modificadas conforme a las reglas previstas para la revisión de los actos firmes, iniciativa que no consta emprendida en este caso.

Ello determina, conforme a todo lo que se ha razonado en la fundamentación jurídica, que el recurso de casación deba ser desestimado y confirmada, consecuentemente, la sentencia dictada en la instancia.

QUINTO.-Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

- 1.º)Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.
- 2.º)No haber lugar al recurso de casación deducido por la sociedad mercantil EUROPROPERTY, S.L. contra la sentencia de 23 de noviembre de 2022, de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, pronunciada en el recurso n.º 911/2023.
- 3.º)No hacer imposición de las costas procesales del recurso de casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.