

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/01155/2023/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **20/02/2025**

Asunto:

IVA. Derecho a la deducción de cuotas soportadas.

Criterio:

Para que sea posible deducir cuotas de IVA, este ha debido ser efectivamente soportado, es decir, ha debido de producirse un previo acto de repercusión por parte del sujeto pasivo que realizó la operación. Fuera de los supuestos en que el sujeto pasivo es el destinatario de la operación, en los que el TEAC ha señalado que debe efectuarse una regularización completa que atienda tanto al devengo como a la deducción, si no ha existido acto de repercusión correspondiente al IVA devengado por parte del sujeto pasivo que realiza dicha operación, significa que dicho IVA no ha sido soportado por el destinatario y, en consecuencia, un IVA no soportado no puede deducirse, sin perjuicio de su posible deducción cuando el IVA sea objeto de repercusión.

Reitera el criterio del RG 00-00177-2013, de 27 de abril de 2015.

Referencias normativas:

Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

88.1

99.1

99.3

Conceptos:

Deducciones

Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

IVA soportado

Regularización

Repercusión

Texto de la resolución: ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

FECHA: 20 de febrero de 2025

RECURSO: 00-01155-2023

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA

NATURALEZA: ALZADA ORD. DIRECC. GRAL.

RECURRENTE: DTOR DPTO INSPECCION FINANCIERA Y TRIB. - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

INTERESADO: **TW** SL - NIF ...

REPRESENTANTE: ... - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El 30 de noviembre de 2022 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 23 de noviembre de 2022 contra la resolución dictada el 20 de octubre de 2022 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de las reclamaciones económico-administrativas 08/00970/2021, 08/17096/2021, 08/17097/2021 y 08/17098/2021, formuladas contra el acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad A02-...4, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña (Agencia Estatal de Administración Tributaria), relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2018.

La cuantía a efectos de competencia, conforme a los artículos 229 de la Ley 58/2003, General Tributaria, y 35 del Real Decreto 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, asciende a 213.518,24 euros, correspondiente a la liquidación del periodo 3T/2018.

SEGUNDO.- En relación con la entidad **TW** SL, el 3 de mayo de 2019 se inician actuaciones de comprobación e investigación por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña. Las actuaciones, de carácter general, se refieren al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2018.

Como consecuencia de las actuaciones inspectoras realizadas, el 7 de noviembre de 2019 se formaliza acta de disconformidad A02-...4. El acuerdo de liquidación se dicta el 21 de diciembre de 2020 y del mismo resulta una deuda tributaria de 422.204,82 euros. Los hechos y fundamentos jurídicos de la regularización se exponen a continuación de forma resumida.

La entidad adquiere dos inmuebles urbanos en los periodos 1T y 3T/2018 en virtud de operaciones que califica como sujetas y exentas conforme al artículo 20.Uno.22.º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, realizando el transmitente la renuncia a la exención de acuerdo con lo previsto en el artículo 20.Dos de la citada ley. La adquirente incluye en su autoliquidación por el periodo 1T/2018 la base imponible y cuota de IVA devengado, así como la cuota soportada, correspondientes a la adquisición de un inmueble por inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.Uno.2.ºe) de la Ley del Impuesto. En cuanto a la adquisición de inmueble en el periodo 3T/2018, la entidad no consigna dato alguno en su autoliquidación.

Por la Inspección se considera improcedente la renuncia a la exención realizada por el transmitente en ambas operaciones, por una parte, porque no es aplicable la exención regulada en el artículo 20.Uno.22.ºA) de la Ley 37/1992, que excluye en su letra b) las entregas de edificaciones para su posterior rehabilitación por el adquirente, supuesto concurrente en el caso analizado, y, por otra parte, porque la entidad no tiene derecho a la deducción del impuesto al ser el destino previsible de los inmuebles adquiridos el arrendamiento de vivienda, sujeto y exento del impuesto de acuerdo con el artículo 20.Uno.23.º de la misma ley.

Se concluye, no obstante lo anterior, que es procedente la declaración de cuotas autorrepercutidas en ambos periodos, dado que el fin último del impuesto es que alguien repercuta y alguien soporte, por lo que se incrementan bases y cuotas devengadas correspondientes a la adquisición de inmueble en el periodo 3T/2018, manteniendo las declaradas en el periodo 1T/2018.

Asimismo, se incrementan bases y cuotas devengadas en los periodos 3T y 4T/2018, por autorrepercusión del impuesto en relación con la realización de obras en los inmuebles adquiridos, supuesto de inversión del sujeto pasivo conforme al artículo 84.Uno.2.ºf) de la Ley 37/1992.

Respecto a la deducción de cuotas soportadas, señala la Inspección que, dado que la entidad no ha iniciado su actividad, resultan de aplicación los artículos 111 a 113 de la Ley 37/1992. Se considera insuficientemente acreditada por parte de la entidad su intención de destinar las viviendas al ejercicio de una actividad sujeta y no exenta de alquiler de apartamentos turísticos, considerando como destino de las mismas el mero arrendamiento de vivienda por temporada, actividad sujeta y exenta conforme al artículo 20.Uno.23.º de la citada ley. Por tanto, no se admite la deducción de cuotas soportadas, en aplicación de los artículos 94 y 99 de la Ley del Impuesto.

TERCERO.- Disconforme con el acuerdo de liquidación descrito en el antecedente anterior, la entidad interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

El Tribunal Regional dicta resolución acumulada 08/00970/2021, 08/17096/2021, 08/17097/2021 y 08/17098/2021 el 20 de octubre de 2022 por la que estima en parte la reclamación, disponiendo en sus fundamentos de derecho quinto y décimo:

"QUINTO.- En cuanto al IVA devengado por la operación previa a las obras de rehabilitación, se observa que el mismo razonamiento

seguido por el órgano de aplicación de los tributos para situar al caso que aquí interesa extramuros del supuesto de inversión del sujeto pasivo contemplado en el art. 84.Uno.2º.e de la Ley del IVA también sustenta la improcedencia de la regularización practicada, toda vez que se está exigiendo la cuota devengada a quien la propia Administración reconoce que no tuvo la condición de sujeto pasivo del Impuesto.

La Inspección sustentó la exigencia de la cuota de IVA devengado a la reclamante, en que "el fin último del impuesto es que alguien repercuta y alguien soporte". Sin embargo, no puede soslayarse la indisponibilidad de un elemento de la obligación tributaria que, como la condición de quien está obligado a cumplir con la obligación tributaria principal, está sujeto al principio de legalidad. Así pues, si el art. 84 de la Ley 37/1992 identifica como sujeto pasivo al empresario que efectuó la entrega del bien, no puede la Administración atribuir la obligación inherente a tal condición a persona o entidad distinta.

A mayor abundamiento, se puede añadir que si bien el art. 203 de la Directiva 2006/112 prevé que "Será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura", es el criterio reiterado del TEAC (RG 5328/2012 de 22/09/2015 y 6486/2012 de 22/10/2015) que la interdicción del efecto directo vertical inverso proscribió su aplicación, sin perjuicio de la excepción expuesta en su resolución de 21/05/2015 (RG 6277/2014).

Por ello, la regularización practicada no puede ser confirmada en cuanto a la exigencia a la reclamante del IVA devengado por la entrega de unos bienes inmuebles que no disponían de cédula de habitabilidad, para su rehabilitación y eventual uso turístico.

(...)

DÉCIMO.- Finalmente, tampoco cabe llegar a la conclusión de que el IVA pudiese haber sido soportado en parte por la adquisición de un local cuyo destino previsible hubiera sido su arrendamiento, actividad sujeta y no exenta de IVA, a partir de la escritura de compraventa del inmueble situado en la CALLE_1, que describe al inmueble como edificio con planta baja y dos pisos sin uso. Ahora bien, en el contrato de arras incorporado al expediente se indicó que en la finca a rehabilitar se había previsto la construcción de entre ... y ... viviendas para uso turístico así como entre ... y ... locales. Dicho documento no ha sido cuestionado por el órgano de aplicación de los tributos, razón por la que este Tribunal estima probado que el destino previsible de una parte divisible del bien de inversión situado en la CALLE_1 estuvo constituido por una actividad sujeta y no exenta de IVA, resultando procedente la deducción del IVA soportado, en la medida en que el bien inmueble iba a ser utilizado previsiblemente en aquella actividad de arrendamiento de locales.

Por lo hasta aquí expuesto, procede anular el acto impugnado para que sea sustituido por otro que se dicte con arreglo a lo dispuesto en esta resolución".

La resolución se notifica a la entidad el 24 de octubre de 2022.

CUARTO.- El 23 de noviembre de 2022 el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA interpone recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central contra la resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Regional, referida en el antecedente anterior.

En síntesis, el reclamante alega que la resolución del TEARC resulta incongruente al determinar la improcedencia del IVA devengado, señalando que no procede su exigencia porque el obligado tributario no es sujeto pasivo, y al mismo tiempo, admitiendo la deducción de parte de las cuotas soportadas indebidamente por inversión de sujeto pasivo por considerar que parte de los inmuebles se destina a una operación sujeta y no exenta (alquiler de locales). Añade que para poder analizar el derecho a la deducción, debe admitirse bajo el principio de regularización íntegra el ingreso de las cuotas autorrepercutidas por el obligado tributario, pero en ningún caso no admitir las cuotas devengadas y sí la deducción de las cuotas soportadas en la parte destinada al alquiler de locales, pues se quebraría la neutralidad del impuesto y, con ello, se produciría una pérdida de ingresos fiscales para la Administración, al admitir parte de la deducción sin que se haya producido el ingreso de las cuotas (pues el TEARC determina que ha de devolverse al obligado tributario), pudiendo haber prescrito el derecho de la Administración a exigir la deuda tributaria en sede del transmitente (sujeto pasivo de las operaciones). Solicita la anulación de la resolución del TEARC y que, en consecuencia, se admitan las cuotas devengadas por autorrepercusión bajo el principio de regularización íntegra, o, en su defecto, para el caso de no estimar la pretensión anterior, se deniegue de forma congruente el derecho a la deducción de las cuotas soportadas indebidamente.

Comunicada la interposición de recurso de alzada a la entidad **TW SL**, el 2 de febrero de 2023 formula las siguientes alegaciones:

- Improcedencia de exigir el IVA devengado por la adquisición de inmuebles. Incorrecta concepción del principio de regularización íntegra.
- Reconocimiento del derecho a deducir el IVA de los locales por la propia AEAT en procedimiento de comprobación limitada del ejercicio 2020.
- Oposición a la solicitud de suspensión por parte de la AEAT a la hipoteca unilateral otorgada en favor de la Hacienda Pública.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Conformidad a Derecho de la resolución impugnada.

TERCERO.- La cuestión a decidir en la presente resolución se centra esencialmente en la procedencia de exigir el impuesto devengado por las operaciones de compraventa de dos inmuebles realizadas en los periodos comprobados y del reconocimiento del derecho a deducción parcial de cuotas soportadas en la adquisición de uno de los inmuebles por parte de la entidad **TW SL**.

Para ello, conviene analizar las características fundamentales de dichas operaciones, realizadas por la entidad como adquirente en el ejercicio 2018, a partir del contenido de las correspondientes escrituras públicas.

En escritura de compraventa de FECHA_1 de 2018 **HS SL** transmite a **TW SL** una finca urbana constituida por un edificio de viviendas en la CALLE_2 de MUNICIPIO_1. Se hace constar que las viviendas carecen de cédula de habitabilidad, debiendo la adquirente finalizar las obras de rehabilitación determinadas en informe técnico a efectos de su obtención. El precio de la compraventa es de 1.*** euros, más la correspondiente cuota de IVA, al formalizarse por el transmitente la renuncia a la exención prevista en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992, conforme a lo dispuesto en el apartado Dos del mismo precepto;

se indica asimismo que el adquirente es sujeto pasivo del impuesto de acuerdo con el artículo 84.Uno.2º.e) de la citada ley. En relación con esta adquisición, la entidad adquirente autorrepercute y deduce el impuesto en su autoliquidación por el periodo 1T/2018.

En escritura de compraventa de FECHA_2 de 2018 **NP** SL transmite a **TW** SL una finca urbana constituida por un edificio de viviendas en la CALLE_1 de MUNICIPIO_1. Se hace constar que las viviendas carecen de cédula de habitabilidad, debiendo la adquirente finalizar las obras de rehabilitación determinadas en informe técnico a efectos de su obtención. El precio de la compraventa es de 8**.* euros, más la correspondiente cuota de IVA, al formalizarse por el transmitente la renuncia a la exención prevista en el artículo 20.Uno.22.º de la Ley 37/1992, conforme a lo dispuesto en el apartado Dos del mismo precepto; se indica asimismo que el adquirente es sujeto pasivo del impuesto de acuerdo con el artículo 84.Uno.2º.e) de la citada ley. Respecto de esta adquisición, la entidad no consigna dato alguno en sus autoliquidaciones.

En el acuerdo de liquidación se considera que las compraventas descritas no están exentas conforme al artículo 20.Uno.22.º A) de la Ley 37/1992, por ser de aplicación la exclusión regulada en la letra b) del citado precepto, al tratarse de entregas de edificaciones para su rehabilitación por el adquirente y, por otra parte, que la adquirente no tiene derecho a la deducción de cuotas soportadas puesto que el destino previsible de los inmuebles adquiridos es el arrendamiento de vivienda, actividad sujeta y exenta del impuesto de acuerdo con el artículo 20.Uno.23.º. Por todo lo anterior, se concluye que no es válida la renuncia a la exención, si bien, dado que el fin último del impuesto es que alguien repercuta y alguien soporte, se mantiene la cuota autorrepercutada autoliquidada en la compraventa de FECHA_1 de 2018 y se incrementa la cuota devengada correspondiente a la compraventa de FECHA_2 de 2018.

El Tribunal Regional, en la resolución impugnada en el presente recurso, considera que si el artículo 84 de la Ley 37/1992 identifica como sujeto pasivo al empresario que efectuó la entrega del bien, no puede la Administración atribuir la obligación inherente a tal condición a persona o entidad distinta, por lo que no procede exigir a la entidad el IVA devengado por las compraventas de inmuebles.

Por otra parte, el acuerdo de liquidación elimina la deducción de cuotas soportadas al ser el destino previsible de los inmuebles adquiridos la realización de una actividad de arrendamiento de vivienda, sujeta y exenta del impuesto.

El Tribunal Regional confirma la improcedencia de la deducción, si bien, en relación con el inmueble adquirido el ... FECHA_2 de 2018, estima probado que el destino previsible de una parte divisible del mismo estuvo constituido por una actividad sujeta y no exenta de IVA, el arrendamiento de locales, por lo que debe admitirse la deducción de cuotas soportadas en la medida en que el inmueble va a ser utilizado en dicha actividad.

El Director recurrente se opone a esta conclusión, manifestando que en ningún caso cabe inadmitir las cuotas devengadas pero sí la deducción de las cuotas soportadas en la parte destinada al alquiler de locales, pues se quebraría la neutralidad del impuesto y, con ello, se produciría una pérdida de ingresos fiscales para la Administración, al admitir parte de la deducción sin que se haya producido el ingreso de las cuotas (pues el TEARC determina que ha de devolverse al obligado tributario), pudiendo haber prescrito el derecho de la Administración a exigir la deuda tributaria en sede del transmitente (sujeto pasivo de las operaciones).

CUARTO.- Conforme a lo expuesto, y en relación con el inmueble adquirido el ... FECHA_2 de 2018, operación respecto de la que se plantea controversia, partimos de la siguiente situación:

- La Inspección declara la operación sujeta y no exenta, lo que supone la atribución de la condición de sujeto pasivo al transmitente.

- Cabe entender que el transmitente no repercutió el impuesto, como resulta de la escritura de compraventa, en la que se atribuye la condición de sujeto pasivo al adquirente por inversión, si bien la adquirente no incluyó cuotas devengadas ni soportadas en su autoliquidación.

- La Inspección incrementa la cuota devengada correspondiente a la operación en la adquirente, regularización eliminada por el Tribunal Regional, dada la condición de sujeto pasivo del transmitente. A su vez, el Tribunal Regional considera admisible la deducción de cuotas soportadas por la adquisición del inmueble en la parte correspondiente a la actividad de arrendamiento de locales.

Nos encontramos, por tanto, ante una operación respecto a la que, estando sujeta al impuesto, no se ha declarado ni exigido cuota devengada alguna, tras la anulación de la regularización conforme a lo indicado por el Tribunal Regional. La cuestión controvertida es si, en tal situación, es posible admitir la deducción de cuotas soportadas, incluso parcialmente, en la adquirente.

En primer lugar, debemos señalar que en el presente caso el impuesto efectivamente se devenga, una vez calificada la operación como sujeta y no exenta, cuestión que no parece discutirse, y que el sujeto pasivo es el transmitente, conforme al artículo 84.Uno.1.º de la Ley 37/1992, a quien corresponde la repercusión de acuerdo con el artículo 88 de la citada ley, que dispone en su apartado Uno que *"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"*.

No obstante, en la escritura pública de compraventa se consideró aplicable un supuesto de inversión del sujeto pasivo, con autorrepercusión del impuesto por parte del adquirente.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronuncia en sentencia de 26 de abril de 2017, asunto C-564/15, Tibor Farkas, sobre el derecho a deducción por parte del adquirente de un bien del IVA que abonó indebidamente al vendedor conforme a una factura expedida según las normas relativas al régimen ordinario del IVA, mientras que a la operación pertinente le era aplicable el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, aun cuando el vendedor ingresó el impuesto en la Hacienda Pública. Concluye el Tribunal que el adquirente pagó por error el IVA al vendedor, mientras que, en aplicación del régimen de inversión del sujeto pasivo, como destinatario del bien debería haber abonado el IVA a las autoridades tributarias, lo que supone que no se ha respetado uno de los requisitos de fondo de dicho régimen, y que dicho IVA no se haya devengado, de forma que el adquirente no tenía derecho a deducirlo.

Dispone la citada sentencia:

"40 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si las disposiciones de la Directiva 2006/112 y los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que, en una situación como la que es objeto del litigio principal, se prive al adquirente de un bien del derecho a la deducción del IVA que abonó indebidamente al vendedor conforme a una factura expedida según las normas relativas al régimen ordinario del IVA, mientras que a la operación pertinente le era aplicable el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, aun cuando el vendedor ingresó el impuesto en la Hacienda Pública.

41 Cabe recordar que, en aplicación del régimen de inversión del sujeto pasivo, no procede ningún pago de IVA entre el proveedor y el adquirente de los bienes, el cual es deudor del IVA soportado por las operaciones realizadas, a la vez que, en principio, puede deducir el impuesto, de manera que no se debe ningún importe a la Administración tributaria (véase, en este

principio, puede deducir tal impuesto, de manera que no se debe ningún importe a la Administración tributaria (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de febrero de 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, apartado 29 y jurisprudencia citada).

42 Asimismo, se ha de señalar que el derecho de deducción forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse (sentencias de 15 de julio de 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, apartado 37; de 6 de febrero de 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, apartado 30, y de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 30).

43 El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véanse las sentencias de 22 de febrero de 2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, apartado 24; de 6 de febrero de 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, apartado 31, y de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 29).

44 Asimismo, procede recordar que en cuanto a las condiciones de ejercicio del derecho a la deducción del IVA en un procedimiento de inversión del sujeto pasivo conforme al artículo 199, apartado 1, de la Directiva 2006/112, un sujeto pasivo que, por su condición de adquirente de un bien, es deudor del IVA correspondiente a éste, no está obligado a poseer una factura expedida con arreglo a los requisitos formales de esta Directiva, para poder ejercer su derecho a deducción, y únicamente debe cumplir las formalidades establecidas por el Estado miembro de que se trate si ejerce la opción que le ofrece el artículo 178, letra f), de dicha Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de febrero de 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, apartados 32 y 33).

45 En el presente asunto, de la petición de decisión prejudicial resulta que en la factura controvertida en el litigio principal no figura la mención «régimen de inversión del sujeto pasivo», contrariamente a lo exigido por el artículo 169, letra n), de la Ley del IVA, y que el Sr. Farkas pagó por error el IVA, que figuraba incorrectamente en dicha factura, al vendedor de que se trata en el litigio principal, mientras que, en aplicación del régimen de inversión del sujeto pasivo, como destinatario del bien debería haber abonado el IVA a las autoridades tributarias, con arreglo al artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112. Así pues, más allá del hecho de que dicha factura no cumple los requisitos formales establecidos por la legislación nacional, no se ha respetado uno de los requisitos de fondo de dicho régimen.

46 Como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia de 6 de febrero de 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, apartado 38), se ha de considerar que tal situación impidió que la Administración tributaria húngara verificara la aplicación del régimen de inversión del sujeto pasivo y conllevó un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado miembro de que se trata.

47 Por otra parte, se ha de señalar que el ejercicio del derecho a la deducción del IVA se limita únicamente a los impuestos devengados, es decir, a los impuestos que corresponden a una operación sujeta al IVA o ingresados en la medida en que se hayan devengado (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de febrero de 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, apartado 39). Pues bien, el IVA abonado por el Sr. Farkas al vendedor del hangar móvil objeto del litigio principal no se había devengado.

48 Así pues, ese IVA no se adeudaba y dado que su pago no respetó uno de los requisitos de fondo del régimen de inversión del sujeto pasivo, el Sr. Farkas no tenía derecho a deducirlo.

Debemos tener en cuenta que la Directiva 2006/112/CE no regula expresamente la repercusión del impuesto, a diferencia de la norma española, en la que se prevé la repercusión en el artículo 88, antes citado. Por otra parte, la obligación de consignar en las facturas emitidas, entre otras menciones, "el importe del IVA pagadero", regulada en el artículo 226 de la Directiva, puede considerarse relacionada con la obligación de repercusión mediante factura establecida en el apartado Dos del artículo 88 de la Ley 37/1992. Diferenciamos, por tanto, entre el devengo del impuesto, recogido en los artículos 75 a 77 de la citada ley, y su repercusión, obligación de los sujetos pasivos que resulta directamente del devengo, y que se establece en el artículo 88.

La sentencia transcrita plantea un supuesto en el que no parece cuestionarse que el IVA correspondiente a una transmisión de bienes se haya devengado, es decir, se trata de una operación sujeta al impuesto, si bien su repercusión no ha sido realizada por el sujeto pasivo del mismo, el adquirente por inversión, sino por el transmitente, concluyendo el TJUE que el IVA pagado por el adquirente al transmitente no se había devengado y por tanto no se adeudaba, de forma que el adquirente no tiene derecho a su deducción.

En el caso analizado en la presente resolución, en la escritura pública de compraventa se consideró aplicable un supuesto de inversión del sujeto pasivo, con autorrepercusión del impuesto por parte del adquirente, no admitido por la Administración tributaria. Trasladando las conclusiones de la sentencia del TJUE, cabe entender, a juicio de este Tribunal, que, dado que el sujeto pasivo no es el adquirente sino el transmitente, dicha autorrepercusión no ha sido válidamente realizada. Como consecuencia, al no existir repercusión por el sujeto pasivo, tampoco es posible considerar que el impuesto ha sido soportado por la adquirente, lo que imposibilita su deducción en todo caso. Así resulta del artículo 92 de la Ley del Impuesto, que establece que "Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa (...)".

Como ha señalado este Tribunal Central en resolución de 27 de abril de 2015, 00/00177/2013, para que sea posible deducir cuotas de IVA, éste ha debido ser efectivamente soportado, es decir, ha debido producirse un previo acto de repercusión por parte del sujeto pasivo que realizó la operación. Fuera de los supuestos en que el sujeto pasivo es el destinatario de la operación, en los que el TEAC ha señalado que debe efectuarse una regularización completa que atienda tanto al devengo como a la deducción, si no ha existido acto de repercusión correspondiente al IVA devengado por parte del sujeto pasivo que realiza dicha operación, dicho IVA no ha sido soportado por el destinatario y, en consecuencia, no puede deducirse.

Debe estimarse, por tanto, la alegación del Director recurrente en cuanto a la improcedencia de la deducción de cuotas soportadas correspondientes a la adquisición de inmueble realizada el ... FECHA_2 de 2018.

La entidad **TW SL** alega que en procedimiento de comprobación limitada del ejercicio 2020 se ha reconocido por la AEAT el derecho a deducir el IVA de los locales, lo que supone el reconocimiento expreso de la afectación de los inmuebles a actividades económicas sujetas y no exentas de IVA. Aporta notificación de resolución expresa del procedimiento con referencia 2020...7V, relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2020, en la que se comunica que no procede regularizar la situación tributaria, debido a que las incidencias detectadas y objeto de comprobación han sido aclaradas o subsanadas. Asimismo, aporta requerimiento de aportación de Libros registro de facturas expedidas, recibidas, y de bienes de inversión, en el que se indica que con su notificación se inicia un procedimiento de comprobación limitada por el citado impuesto y periodos, cuyo alcance se limita a "Contrastar que los datos que figuran en los Libros Registro del Impuesto sobre el Valor Añadido han sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones, así como comprobar que se cumplen los requisitos establecidos en la normativa vigente respecto de las facturas que sean solicitadas en el curso del procedimiento. La comprobación no alcanza a la realidad material de las operaciones registradas".

Del contenido de los documentos aportados por la reclamante no resulta, como pretende, reconocimiento por la Administración tributaria de la afectación de los inmuebles a actividades sujetas y no exentas del impuesto, teniendo en cuenta tanto la limitación del alcance del procedimiento como la ausencia de pronunciamiento alguno sobre la actividad realizada ni sobre el derecho a deducción. No obstante, aunque en comprobaciones de ejercicios posteriores se reconociera la realización de una actividad sujeta

deducción. No obstante, aunque en comprobaciones de ejercicios posteriores se reconociera la realización de una actividad sujeta y no exenta, las conclusiones alcanzadas en la presente resolución en cuanto a la improcedencia de la deducción del impuesto devengado por la transmisión de inmueble no resultarían afectadas, en la medida en que la inadmisión de la deducción tiene su origen en la ausencia de repercusión por parte del sujeto pasivo de la operación.

Conforme a lo expuesto, este Tribunal debe confirmar la improcedencia de la deducción de cuotas soportadas correspondientes a la adquisición de inmueble realizada el ... FECHA_2 de 2018, anulando en este sentido la resolución del Tribunal Regional impugnada en el presente recurso.

Finalmente, respecto a la alegación formulada por la entidad relativa a la improcedencia de mantener la suspensión en las condiciones en que se acordó, cabe indicar que se ha procedido a la apertura del procedimiento accesorio 00/01155/2023/1 al objeto de resolver dicha cuestión.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR el presente recurso.