



Roj: **STSJ PV 2227/2020 - ECLI:ES:TSJPV:2020:2227**

Id Cendoj: **48020330012020100506**

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

Sede: **Bilbao**

Sección: **1**

Fecha: **24/09/2020**

Nº de Recurso: **815/2019**

Nº de Resolución: **264/2020**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **JUAN ALBERTO FERNANDEZ FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO N.º 815/2019

PROCEDIMIENTO ORDINARIO

SENTENCIA NÚMERO 264/2020

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA

MAGISTRADOS:

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

DÑA. TRINIDAD CUESTA CAMPUZANO

En Bilbao, a veinticuatro de septiembre de dos mil veinte.

La Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados/as antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 815/2019 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna la Resolución de 27-06-2019 de la Sala de Tributos Concertados del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa que desestimó la reclamación interpuesta por D. Germán contra los Acuerdos de 14-12-2017 del Jefe del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos y Tributos Medioambientales que practicaron las liquidaciones provisionales del IVA del ejercicio 2016 y de los dos primeros trimestres del ejercicio 2017.

Son partes en dicho recurso:

- **DEMANDANTE:** Don Germán, representado por el Procurador Don ALFONSO JOSÉ BARTAU ROJAS y dirigido por la Letrada Doña ANA RODRIGO AZCUE.

- **DEMANDADA:** La DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA, representada por la Procuradora Doña BEGOÑA URIZAR ARANCIBIA y dirigido por el Letrado Don IÑAKI ARRUE ESPINOSA.

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ.

I.- ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 28 de octubre de 2019 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que Don ALFONSO JOSÉ BARTAU ROJAS actuando en nombre y representación de Don Germán, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de 27-06-2019 de la Sala de Tributos Concertados del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa que desestimó la reclamación interpuesta por D. Germán contra los



Acuerdos de 14-12-2017 del Jefe del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos y Tributos Medioambientales que practicaron las liquidaciones provisionales del IVA del ejercicio 2016 y de los dos primeros trimestres del ejercicio 2017; quedando registrado dicho recurso con el número 815/2019.

SEGUNDO.- En el escrito de demanda se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en él expresados y que damos por reproducidos.

TERCERO.- En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestimase los pedimentos de la actora.

CUARTO.- Por Decreto de 15 de junio de 2020 se fijó como cuantía del presente recurso la de 20.672,80.

QUINTO.- En los escritos de conclusiones las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SEXTO.- Por resolución de fecha 21 de septiembre de 2020 se señaló el pasado día 26 de septiembre de 2020 para la votación y fallo del presente recurso.

SÉPTIMO.- En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

II.- FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El recurso contencioso-administrativo se ha presentado contra la Resolución de 27-06-2019 de la Sala de Tributos Concertados del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa que desestimó la reclamación interpuesta por D. Germán contra los Acuerdos de 14-12-2017 del Jefe del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos y Tributos Medioambientales que practicaron las liquidaciones provisionales del IVA del ejercicio 2016 y de los dos primeros trimestres del ejercicio 2017.

El recurrente había sido requerido con fechas 7-07-2017 y 18-07-2017 por el Servicio de Gestión para que presentase la declaración censal (modelo 036) y las liquidaciones del IVA del ejercicio 2016 y 2017 (primer trimestre) en razón a lo dispuesto por el artículo 122 de la Ley del IVA, redactado por la Ley 48/2015 de 29 de octubre, con arreglo al régimen general porque en los ejercicios anteriores (2015 y 2016) había realizado ventas superiores a 250.000 euros.

El recurrente presentó con fechas 28-07- y 4-08-2017 escritos de alegaciones en disconformidad en disconformidad con los antedichos requerimientos por considerar que al no haber superado sus ventas los 450.000 € en el ejercicio 2016 no estaba obligado a presentar la declaración censal y las declaraciones del IVA de aquel ejercicio con arreglo al régimen general y, así, tan solo aportó con tales escritos la copia de la declaración censal (y las declaraciones del IVA de los dos primeros trimestres del ejercicio 2017).

Posteriormente, con fecha 21-09-2019 el recurrente presentó las liquidaciones del IVA del ejercicio 2019, conforme a lo requerido por la Hacienda Foral y con los siguientes saldos a compensar:

- Primer trimestre-2016: 47.043,91€

- Segundo trimestre-2016: 39.493,94€

- Tercer trimestre-2016 : 38.384,89€

- Anual 2016: 30.980,33€

- Primer trimestre 2017 : 25.980,98€

Formuladas alegaciones a la propuesta de liquidaciones se aprobaron las recurridas con eliminación de cuotas compensadas prescriptas, generadas en los ejercicios 2000, 2001, 2005 y 2006 por importe de 25.174,82 €):

- Anual 2016 (modelo 390): 5.805,51 € (a compensar)

- 1er trimestre 2017 (modelo 300): 806,16€ (a compensar)

- 2º. Trimestre 2017 (modelo 300): 20.672,80€ (a ingresar)

SEGUNDO.- La pretensión del recurrente de que se anulen las liquidaciones que se acaban de reseñar se funda en los siguientes motivos:

1.- Omisión del procedimiento adecuado (el de comprobación limitada) para revisar las autoliquidaciones del IVA presentadas por los recurrentes, dado el alcance de la practicada, a saber, el examen de la compensación de cuotas resultantes de autoliquidaciones de los ejercicios 2000, 2001, 2005 y 2006. Y, consiguientemente, la tramitación del procedimiento de gestión sin amparo en los artículos 125 y 126 de la NFGT de Gipuzkoa.



Se invocan las sentencias de esta misma Sección números 265/2012 de 3 de abril; 269/2015 de 2 de Junio; 224/2016 de 31 de mayo; 199/2017 de 8 de mayo y 238/2015 de 26 de septiembre.

2.- Vulneración del Decreto Foral 102/1992 de 29 de diciembre de adaptación de la normativa de Gipuzkoa a la Ley 37/1992 del IVA, vigente según la web de la Hacienda Foral de ese Territorio, y cuyo artículo 122 fija en 450.000 euros el límite de aplicación del régimen simplificado. Inaplicación de la normativa estatal (Artículo 70 de la Ley 45/2015 de PGE para 2016, aprobada en noviembre de 2015, que añadió la disposición transitoria 13ª a la Ley 38/2012 de 28 de diciembre del IVA; y de la Orden HAP/20430/2015 del mismo mes).

3.- Las disposiciones estatales que se acaban de citar fijan el límite de 250.000 euros con efectos del ejercicio 2016; por lo tanto, la exclusión del régimen simplificado no puede atender a esa magnitud si no a partir del año siguiente (2017), so pena de aplicación retroactiva.

TERCERO.- La demandada se ha opuesto a la estimación del recurso contencioso por los siguientes motivos:

1.- La adecuación del procedimiento de gestión iniciado mediante liquidación dado su alcance y amparo en el artículo 125.1 de la NFGT de Gipuzkoa: Aplicación de la normativa del IVA (prescripción del derecho a la deducción o devolución de las cuotas compensadas por el sujeto pasivo) a los datos declarados por ese sujeto; supuesto distinto a los examinados en las sentencias citadas por el recurrente, a saber, examen de la contabilidad y comprobación de datos no declarados por el contribuyente, requerimiento de información a terceros; aclaración o justificación de datos relativos a actividades económicas.

2.- La aplicación de la normativa estatal del IVA respecto a la determinación del régimen de liquidación (simplificado o general), según el importe de los ingresos del sujeto pasivo y no de la normativa foral (Decreto Foral 102/1992 de 29 de diciembre) de adaptación, sin más, a la anterior (artículos 5 y 26 de la Ley del concierto económico con el País Vasco y 2 de la Ley 37/1002).

3.- La sujeción de las declaraciones del ejercicio 2016 al límite (250.000 €) de aplicación del régimen simplificado establecido por la Orden HAP/2430/2015, y superado por el recurrente en el ejercicio anterior (2015).

CUARTO.- En el procedimiento de gestión iniciado mediante autoliquidación en que se practicaron las liquidaciones del IVA recurridas en este procedimiento no se procedió a la comprobación de datos no declarados o distintos a los declarados por el contribuyente, sino que tales liquidaciones se practicaron en aplicación de la normativa del IVA a esos datos, concretamente, a los saldos a compensar resultantes de autoliquidaciones de los ejercicios 2000, 2001, 2005 y 2006, cuya prescripción (la del derecho a tal compensación, y no a la liquidación de tales ejercicios) ha sido admitida por el recurrente como razón de la rectificación practicada en sus liquidaciones, consistentes en la minoración de una parte de tales compensaciones, esto es, las prescriptas, a la fecha del ejercicio de tal derecho.

Por lo tanto, las liquidaciones recurridas obedecen a una aplicación indebida de la normativa del IVA que resulta patente (y no discutida) de las propias autoliquidaciones presentadas, lo que constituye uno de los supuestos del procedimiento iniciado mediante autoliquidación (artículo 125.1 y concordantes de la NFGT de Gipuzkoa); lo que la LGT regula como procedimiento de "verificación de datos", concretamente, el supuesto previsto por el artículo 131 c) de esa norma.

Nada que ver el tal supuesto con los examinados en las sentencias de esta misma Sección invocados por el recurrente, según el examen comparativo que hizo la demandada entre unos y otros, atendido el alcance de las actuaciones del Servicio de Gestión; en lo que hace al caso, contraídas -insistimos- a la aplicación de la normativa del IVA a los datos declarados por el recurrente (bases imponibles y cuotas pendientes de compensación).

QUINTO.- No puede defenderse la aplicación de la normativa foral de Gipuzkoa del IVA (Decreto Foral 102/1992 de 29 de diciembre) y, consiguientemente, la exclusión de la normativa estatal de ese tributo (Ley 37/1992) sin desconocer el carácter concertado "estatal" del IVA establecido por las disposiciones de la Ley 12/2002 de 23 de mayor del Concierto Económico citadas por la demandada y, por lo tanto, la aplicación de la Ley 37/1992 en los Territorios Históricos del País Vasco; así, no puede aplicarse la normativa foral "de adaptación" del IVA a la Ley estatal que regula ese tributo sino en la medida que las disposiciones (sustantivas y formales) de la primera concuerden con las vigentes en el Estado; esto quiere, decir que en defecto de adaptación de la normativa foral o discordancia de esta con la estatal no puede atenderse a las disposiciones de la primera sin infringir el régimen del IVA o lo que es lo mismo, la competencia exclusiva del Estado en su regulación.

En lo que hace al caso, no es que el Decreto Foral 102/1992 contradiga originariamente la regulación estatal, sino de forma sobrevenida, esto es, por no haberse acomodado a la introducida en la Ley 37/1992 por la Ley 48/2015 de 29 de octubre de Presupuestos generales del Estado para 2016.



Y desde esa perspectiva normativa (de fuentes) hay que entender, en consecuencia, la vigencia de las disposiciones forales aprobadas por el Territorio Histórico y publicadas en su diario oficial y medios de información a sus contribuyentes.

SEXTO.- El carácter transitorio de la disposición 13ª de la Ley 37/1992 del IVA, introducida por 48/2015 de PGE del Estado para 2016, que comporto la modificación de la Ley 37/1992 (artículo 122) en punto a la determinación de los ingresos reguladores del régimen simplificado (límite de 250.000 €) y sus efectos en los ejercicios 2016 y 2017, no admiten otra interpretación sobre su aplicación "ratione temporis" que la defendida por la Diputación Foral demandada.

Y es que dicha disposición no establece las magnitudes de aplicación al ejercicio de referencia (el del año natural anterior al de la liquidación del IVA) a efectos de la tributación, en su caso, con arreglo al régimen simplificado, sino que "Para los ejercicios 2016 y 2017, la magnitud de 150.000 euros a que se refiere el primer guión del número 2º y el número 3 del apartado dos del artículo 122 y el número 6 del apartado dos artículo 124 de esta Ley queda fijada en 250.000 euros"; esto es, la sujeción a dicho límite en las declaraciones-liquidaciones del IVA de los ejercicios 2016 y 2017 con referencia a los ingresos obtenidos en los anteriores (2015 y 2016, respectivamente).

La aplicación del régimen simplificado en un determinado ejercicio fiscal ha de atender a los ingresos del sujeto pasivo en el año natural anterior (artículo 3.1 de la Orden HAP 20430/2015) con lo cual la fijación de tal límite no tiene razón de ser por sí sola sino a dichos efectos, y son esos efectos los que dispone la precitada norma estatal "para los ejercicios 2016 y 2017".

No hay, así, aplicación retroactiva o que vulnere la seguridad jurídica de la disposición "transitoria" de la Ley 48/2015, aprobada antes de que se iniciase el ejercicio (2016) de su entrada en vigor y, por lo tanto, con anterioridad a la realización de las actividades gravadas por el IVA devengado en ese ejercicio, sino la fijación de un nuevo límite (el de 250.000 euros) para la tributación con arreglo al régimen simplificado en ese ejercicio (2016) lo que, como presupuesto ineludible de tal aplicación remite a los ingresos del contribuyente en el anterior.

Por el contrario, si atendiéramos a la interpretación del recurrente los efectos de la mencionada disposición transitoria no se producirían con el alcance determinado por ella (en los ejercicios 2016 y 2017) sino a partir del ejercicio 2017, lo que contraviene su propio tenor, naturaleza, razón y finalidad.

SÉPTIMO.- Hay que imponer al recurrente las costas del procedimiento, de conformidad con el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional.

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo presentado por Don Germán contra los Acuerdos de 14-12-2017 del Jefe del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos y Tributos Medioambientales que practicaron las liquidaciones provisionales del IVA del ejercicio 2016 y de los dos primeros trimestres del ejercicio 2017, e imponemos al recurrente las costas del procedimiento.

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer **RECURSO DE CASACIÓN** ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Supremo, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de **TREINTA DÍAS** (artículo 89.1 LJCA), contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que se dé cumplimiento a los requisitos del artículo 89.2, con remisión a los criterios orientativos recogidos en el apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado en el BOE n.º 162, de 6 de julio de 2016.

Quien pretenda preparar el recurso de casación deberá previamente consignar en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el Banco Santander, con n.º 4697 0000 93 0815 19, un **depósito de 50 euros**, debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

Quien disfrute del beneficio de justicia gratuita, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de todos ellos están exentos de constituir el depósito (DA 15.ª LOPJ).

Así por esta nuestra Sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de



Justicia del País Vasco, en el día de su fecha, de lo que yo la Letrada de la Administración de Justicia doy fe en Bilbao, a 24 de septiembre de 2020.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ