

Procedimiento: Reclamación económico-administrativa

Nº Expediente: 0004-READ-2024-000231

Fecha de sesión: 28/08/2025

Nº de Resolución: 243/2025

Fecha Resolución: 29 de agosto de 2025

Vistos escritos presentados por la entidad AAA, con NIF XXX, en relación con Liquidación Provisional de IVA correspondiente al 4º trimestre de 2020.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Tras formularse la correspondiente solicitud de devolución de cuotas de IVA por parte de la interesada, mediante Comunicación XXX del Jefe/a de la Sección de Devoluciones de IVA, de fecha 23 de diciembre de 2023, notificada en fecha 3 de enero de 2024, se dio inicio a procedimiento de comprobación abreviada en relación con todos los períodos de Liquidación de IVA de 2019 a 2022.

En la referida Comunicación se requería la presentación de determinada documentación.

SEGUNDO.- Tras diversas vicisitudes acaecidas en la tramitación de la citada Comunicación, en fecha 12 de abril de 2024 se notifica a la interesada Propuesta de Liquidación del mismo órgano referido en el Antecedente de hecho primero, correspondiente al 4º trimestre de 2020.

En la referida Propuesta se concede a la interesada plazo de quince días para la presentación de alegaciones.

TERCERO.- En fecha 23 y 26 de abril de 2024 se presentan sendos escritos de alegaciones por parte de la interesada.

CUARTO.- En fecha 20 de mayo de 2024 se notifica a la interesada Liquidación Provisional, de fecha 14 de mayo de 2024, por la que se desestiman las alegaciones presentadas.

QUINTO.- En fecha 4 de junio de 2024, la interesada presenta recurso de reposición contra la Liquidación Provisional a la que se hace referencia en el Antecedente de Hecho anterior de la presente Resolución.

SEXTO.- Mediante Resolución de la Jefa de Sección de Devoluciones de IVA de fecha 26 de junio de 2024, notificada en fecha 1 de julio de 2024, se desestima el recurso de reposición interpuesto.

SÉPTIMO.- Mediante escrito con fecha de entrada en el Registro General Electrónico del Gobierno de Navarra de fecha 16 de julio de 2024 interpone la interesada reclamación económico-administrativa contra la Resolución a la que se hace referencia en el Antecedente de Hecho anterior, solicitando su anulación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite de la presente reclamación económico-administrativa, según lo dispuesto en los artículos 153 y siguientes de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria (en adelante LFGT), y en las disposiciones concordantes del Reglamento de desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado por Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre.

SEGUNDO.- En primer lugar, el interesado pone en tela de juicio que tanto la Liquidación Provisional de fecha 14 de mayo de 2024 como la Resolución de la Jefa de Sección de Devoluciones de IVA, de fecha 26 de junio de 2024 que resuelve el recurso de reposición presentado, estén dictadas por el órgano competente para ello, por no estar ninguno de los referidos actos, según afirma,

debidamente firmados, al no resultar legible la firma, ni acreditarse la competencia para su dictado por parte del órgano que se hace constar como autor de los mismos.

Pues bien, pasemos a transcribir el marco jurídico regulador de la cuestión planteada.

Así, en primer lugar, procede traer aquí a colación el artículo 21 del Decreto Foral 244/2023 de 15 de noviembre por el que se aprueban los Estatutos de la Hacienda Foral de Navarra (en adelante EHFN) dispone:

"La Sección de Devoluciones de IVA, ejercerá las siguientes funciones:

a) El análisis, revisión y comprobación de las declaraciones con solicitud de devolución, el requerimiento de justificación documental y la práctica de liquidaciones tributarias sobre todos los componentes de la deuda tributaria relacionados con los tributos de su competencia, incluidos los intereses de demora y los recargos legalmente aplicables.

b) (...) c) (...)

d) La tramitación y resolución de las impugnaciones y de los recursos de reposición interpuestos contra los actos dictados por la sección.

e) (...) f) (...)."

Y por otro lado, también resulta conveniente recordar aquí lo afirmado por el numeral primero del artículo 114 de la LFGT, que reza así:

"Las liquidaciones tributarias se notificarán a los obligados tributarios con expresión:

a) De los elementos esenciales de aquéllas. La liquidación deberá expresar de forma concreta los hechos y elementos que la motivan.

b) De los medios de impugnación que puedan ser ejercidos, con indicación de plazos y órganos en que habrán de ser interpuestos.

c) Del lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria.”

En el caso que nos ocupa, tal y como rezan los Antecedentes de Hecho, nos encontramos ante un procedimiento de comprobación abreviada regulado en el artículo 113 de la LFGT, iniciado como consecuencia de una solicitud del interesado de devolución de saldo a su favor en el IVA (es decir una solicitud de devolución derivada de la normativa del tributo).

Por tanto, el órgano competente para la realización de las actuaciones de comprobación pertinentes y por supuesto para la práctica de las liquidaciones correspondientes, así como para la resolución de recursos de reposición, es, conforme al artículo 21 del EHFN, la Sección de Devoluciones de IVA.

Tanto en la Liquidación Provisional como en la Resolución por la que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra la anterior se inserta firma o rúbrica junto a la cual se incluye el siguiente pie de firma: Jefa/a de Sección de Devoluciones de IVA.

El mismo tipo de firma se observa por cierto en la citada Comunicación ... que sirve de inicio al procedimiento de comprobación abreviada y en la Propuesta de Liquidación de 12 de abril de 2024 a la que también se hace referencia en los Antecedentes de Hecho.

Por tanto, en primer lugar no es cierto que la Liquidación Provisional y la Resolución por la que se desestima el recurso de reposición fueran anónimas, como llega a afirmar la interesada, es decir carecieran de firma, ya que en ambos existe una rúbrica estampillada o impresa mecánicamente, aunque ciertamente, como manifiesta la interesada, de la misma no pueda determinarse muy claramente la identidad de la firmante, junto con un pie de firma en el que se acredita el cargo que ostenta la persona firmante. Exactamente iguales, volvemos a repetirlo, que las que se observan en la Comunicación ... y en la Propuesta de Liquidación, a las que sin embargo la interesada no hace la menor referencia.

Pues bien, ha de verse que la jurisprudencia de los Tribunales ha relativizado la relevancia de la ausencia de firma de los actos de naturaleza tributaria -que como acabamos de ver aquí ni siquiera concurre porque la Liquidación Provisional y la Resolución están rubricadas y, aunque no se identifica el firmante, sí se adjunta pie de firma que identifica el órgano emisor, tildándola, como por otro lado es lógico, de irregularidad, pero vinculándola siempre a que no exista constancia por otros medios de la autoría del acto que se pone en duda y además restringiendo los supuestos en que el mismo puede dar lugar a la anulación de los actos que adolecen de la misma-.

Así, por ejemplo, la Sentencia de Sala de lo Contencioso-Administrativo de 5 de febrero de 2010 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, cuando afirma:

"Al respecto, la doctrina del Tribunal Supremo, resumida en STS de 24-3-2009, establece que cuando ha habido que afrontar casos de falta de firma en documentos que recogen actos administrativos se ha tendido a adoptar un criterio que, lejos del formalismo, busca la realidad; es decir, el acto administrativo debe tenerse por existente siempre que conste que efectivamente ha sido producido y, por supuesto, que su contenido esté determinado. La falta de firma se considera sólo una irregularidad no invalidante (SSTS de 9-1-1998, 26-11-1999, 28-6-2005 o 25-5-2007)".

O la de la misma Sala, de 29 de noviembre de 2011, que considera que la ausencia de firma en sí misma no resulta suficiente para decretar la anulación del acto que adolece de la misma si no se acredita por parte de su destinatario la concurrencia de alguna de las causas de nulidad radical o anulabilidad de los actos administrativos, afirmando en este sentido lo siguiente:

"(...) sin que por ende sea suficiente para estimar una pretendida nulidad o anulabilidad del acto la mera alegación de falta de firma del mismo, siendo esta una evidente irregularidad pero no suficiente para considerar que el acto carece de eficacia, sino que el actor deberá acreditar que concurre

alguna de las causas de nulidad radical o anulabilidad del acto recogidas en los artículos 62 y 63 de la Ley 30/92 , prueba que aquí no se ha practicado, debiendo por ende desestimarse este motivo de impugnación.”

Finalmente, cabe invocar también la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 26 de diciembre de 1995, que vincula la posibilidad de anulación de un acto tributario sin firma a la existencia de indefensión, afirmando al respecto lo siguiente:

“... por lo que respecta a la nulidad de la liquidación y de la comprobación de valores alegada por la actora con fundamento en la carencia de firma de la liquidación que le fue notificada, el artículo 124 de la LGT, de 28 de diciembre de 1963, en el número 1 especifica que las liquidaciones tributarias se notificarán a los sujetos pasivos con expresión de los elementos esenciales de aquéllas, de los medios de impugnación que puedan ser ejercidos con indicación de los plazos y organismos en que habrán de ser interpuestos, y del lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria, lo que indudablemente fue cumplido por la Administración en el caso de autos; y por ello hay que concluir que no habiéndose ocasionado indefensión a la sociedad actora, que ha podido impugnar en tiempo y forma la liquidación tanto en vía de reclamación económico-administrativa y ahora ante esta Sala, la falta de firma alegada no puede impedir que el acto administrativo que contiene la liquidación impugnada cumpla su finalidad.”

El concepto de indefensión ha sido definido en múltiples ocasiones por nuestros Tribunales, como por ejemplo en la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de octubre de 2016 que afirma:

“(...) se ha expuesto, como primero de los rasgos distintivos, la necesidad de que se trate de una efectiva y real privación del derecho de defensa; es obvio que no basta con la realidad de una infracción procesal para apreciar una situación de indefensión, ni es bastante tampoco con

invocarla para que se dé la necesidad de reconocer su existencia: no existe indefensión con relevancia constitucional, ni tampoco con relevancia procesal, cuando aun concurriendo alguna irregularidad, no se llega a producir efectivo y real menoscabo del derecho de defensa con el consiguiente perjuicio real y efectivo para los intereses de la parte afectada, bien porque no existe relación sobre los hechos que se quieran probar y las pruebas rechazadas, o bien, porque resulte acreditado que el interesado, pese al rechazo, pudo proceder a la defensa de sus derechos e intereses legítimos. La indefensión consiste en un impedimento del derecho a alegar y demostrar en el proceso los propios derechos y, en su manifestación más trascendente, es la situación de que el órgano judicial impide a una parte en el proceso el ejercicio del derecho de defensa, privándola de su potestad de alegar y justificar sus derechos e intereses para que le sean reconocidos o para replicar dialécticamente las posiciones contrarias en el ejercicio del indispensable principio de contradicción SSTC 106/83, 48/84, 48/86, 149/87, 35/89, 163/90, 8/91, 33/92, 63/93, 270/94, 15/95). No basta, por tanto, con la realidad y presencia de un defecto procesal si no implica una limitación o menoscabo del derecho de defensa en relación con algún interés de quien lo invoca, sin que le sean equiparables las meras situaciones de expectativa del peligro o riesgo SSTC 90/88, 181/94 y 316/94)."

Pues bien, en nuestro caso, como sabemos, la interesada equipara la rúbrica en la que no se identifica al autor de la misma a la falta de firma, viniendo a afirmar que la Liquidación Provisional y la Resolución, están firmadas por órgano incompetente, calificando los mismos como anónimos.

Sin embargo, en primer lugar, tal y como acabamos de afirmar, ni la Liquidación Provisional ni la Resolución de la Jefa de Sección de Devoluciones de IVA que resuelve el recurso de reposición son anónimas, sino que están rubricados, cierto es que en los mismos no se hace constar la identidad del

firmante, pero sí están debidamente rubricados y junto a esa rúbrica se identifica además el órgano emisor de los mismos, que en ese caso es el órgano competente para su dictado en ambos casos, es decir la Jefatura de Sección de Devoluciones de IVA.

Por otra parte, ha de verse que, pese a afirmar que tanto la Liquidación Provisional como la Resolución que resuelve el recurso de reposición presentado son nulos de pleno derecho, la interesada tampoco prueba, tal y como hemos visto que la jurisprudencia exige, la concurrencia de ninguno de los supuestos de nulidad radical de los previstos en el artículo 146.1 de la LFGT.

De hecho, los dos supuestos de nulidad de pleno derecho a los que hace referencia el Fundamento de Derecho Cuarto de la reclamación económico-administrativa presentada, supuestos a) y e) del artículo 47 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo, es decir *"los que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional"* y *"los dictados prescindiendo total y absolutamente de procedimiento"*, es evidente que no concurren en este caso, en primer lugar porque no existe, es más ni se concreta tampoco por la interesada, lesión de derecho o libertad alguna y de hecho, tal y como veremos más adelante, tampoco se le causa la menor indefensión. Y en segundo lugar, porque es evidente que no estamos ante un supuesto de ausencia de procedimiento, ya que en todo momento, tanto en el procedimiento de comprobación abreviada como el de recurso de reposición se ha seguido el procedimiento establecido.

Pero también ha de verse otra circunstancia no menos importante aquí, y es la contradicción en que con su alegación la interesada incurre respecto de sus propios actos anteriores, lo cual se traduce en la conculcación del largamente consagrado en nuestro sistema jurídico, principio de principio de *"non venire contra factum proprium"*.

En efecto la prohibición de venir contra los actos propios, correlato del principio de ejercicio de los derechos conforme a la buena fe, constituye un

principio de larga tradición en nuestro Derecho que nuestros Tribunales han invocado en numerosas ocasiones.

Así, por ejemplo, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de octubre de 1.995, en la que el Alto Tribunal lo resume de manera muy gráfica y concisa, cuando señala:

"Es reiterada doctrina de esta Sala (Sentencias 5-10-87,16-2y10-10-88;10-5y15-6-89;18-1-90;5-3-91;4-6 y 30-12-92; y 12 y 13-4 y 20-5-93, entre otras) la de que el principio general del derecho que afirma la inadmisibilidad de venir contra los actos propios, constituye un límite del ejercicio de un derecho subjetivo o de una facultad, como consecuencia del principio de buena fe y, particularmente, de la exigencia de observar, dentro del tráfico jurídico, un comportamiento coherente, siempre que concurren los requisitos presupuestos que tal doctrina exige para su aplicación, cuales son que los actos propios sean inequívocos, en el sentido de crear, definir, fijar, modificar, extinguir o esclarecer sin ninguna duda una determinada situación jurídica afectante a su autor, y que entre la conducta anterior y la pretensión actual exista una incompatibilidad o una contradicción según el sentido que de buena fe hubiera de atribuirse a la conducta anterior."

Bien, tal y como antes hemos afirmado, en la Comunicación-requerimiento nº ... en que se daba inicio al procedimiento de comprobación abreviada correspondiente a los períodos de liquidación de IVA de 2019 a 2022 también aparecía la rúbrica de la Jefa de Sección de Devoluciones de IVA, sin identificarse la persona firmante y apareciendo junto a esa rúbrica el mismo pie de firma que en la Liquidación Provisional o en la Resolución que resuelve el recurso de reposición.

Frente a la misma, sin embargo, la interesada no formuló en su momento, ni formula ahora tampoco, el menor reparo al respecto de la falta de identificación o competencia del firmante ni al carácter presuntamente anónimo

del referido acto. Muy al contrario, tal y como consta en los Antecedentes de Hecho, la interesada presentó en fecha 16 de enero de 2024 escrito dirigido específicamente a la Sección de Devoluciones de IVA, adjuntando la documentación que le había sido requerida.

Más tarde, concretamente en fecha 12 de abril de 2024, en el contexto del mismo procedimiento de comprobación abreviada iniciado con la Comunicación-requerimiento antes mencionada, se emitió Propuesta de Liquidación, también con la misma rúbrica, sin identificar al funcionario firmante y con el mismo pie de firma que en la referida Comunicación, en la que se proponía regularización precisamente en base a la documentación presentada.

Y una vez más, la interesada no formuló el menor reparo al respecto. Es más, muy al contrario, en fecha 23 y 26 de abril de 2024, formuló escritos de alegaciones dirigidos nuevamente a la Sección de Devoluciones de IVA.

Estas alegaciones fueron objeto de desestimación por parte de la Liquidación Provisional de fecha 14 de mayo de 2024 dictada nuevamente por la Sección de Devoluciones de IVA, donde se contemplaba la misma rúbrica, la misma falta de identificación de la persona firmante e idéntico pie de firma que en las actuaciones anteriores del mismo procedimiento.

Y nuevamente la interesada presentó recurso de reposición dirigido expresamente a la Sección de Devoluciones de IVA, en el que tampoco puso en ningún momento en tela de juicio ni la competencia del órgano firmante de la Liquidación Provisional, ni la ausencia de afirma que ahora alega, recurso este que fue resuelto por medio del Resolución de la Jefa de la Sección de Devoluciones de IVA ahora impugnada.

Así pues, vemos que, pese a que todos los actos dictados en el seno del procedimiento de comprobación abreviada contenían la misma rúbrica y pie de firma que la Liquidación Provisional y la Resolución de la Jefa de Sección de IVA que resuelve el recurso de reposición, la interesada en ningún momento

manifestó la menor duda respecto de la autoría o competencia para el dictado de los mismos (incluso tampoco respecto de la Liquidación Provisional, puesto que el recurso de reposición no hace la menor mención a esta cuestión) que ahora sin embargo sí pone de manifiesto.

De hecho, como acabamos de ver, mantuvo una relación bilateral fluida y normalizada con la Sección de Devoluciones de IVA, a la que se dirigió en las tres ocasiones, recibiendo la oportuna respuesta de esta en forma de actos en los que se tomaban en consideración los documentos y alegaciones que presentaba.

Pues bien, a salvo de mejor explicación que la reclamación económico-administrativa presentada desde luego no ofrece, parece evidente que la interesada pretende ahora venir contra lo que, de forma clara y repetida, han sido sus propios actos tanto a lo largo del procedimiento de comprobación abreviada como del de recurso de reposición, poniendo en tela de juicio una serie de cuestiones -la autenticidad de la firma y la competencia del órgano firmante de algunos, ni siquiera de todos, de los actos tributarios dictados en esos procedimientos- que sin embargo no puso en duda ni tuvo ningún inconveniente en aceptar mientras se desarrollaban los mismos.

Y lógicamente, ello supone una clara conculcación al anteriormente mencionado principio de "*non venire contra factum proprium*", que no puede encontrar amparo en Derecho.

Es decir, conforme a la prohibición de venir contra los actos propios, no resulta admisible poner en tela de juicio en vía económico-administrativa la legitimidad o competencia de un órgano o la autenticidad de una firma, en relación a una serie de actos dictados en el seno de un determinado procedimiento, cuando quien plantea esas dudas ha aceptado en todo momento la competencia ese órgano y de su titular, y por tanto la autenticidad de la firma de este, en relación con otros actos del mismo procedimiento, o incluso la competencia del titular de ese órgano para resolver todas aquellas cuestiones

planteadas por aquella en los diversos escritos presentados en el seno de ese mismo procedimiento.

He aquí pues otro argumento para el rechazo de la alegación formulada.

Pero además ha de verse que, del propio comportamiento de la interesada a lo largo del procedimiento de comprobación abreviada y de recurso de reposición que acabamos de referir, pueden extraerse también otras conclusiones.

Veamos cuales son estas.

En primer lugar, que, como acabamos de señalar, la documentación enviada por la interesada en respuesta al requerimiento realizado mediante la Comunicación nº ... fue remitida por aquella específicamente a la Sección de Devoluciones de IVA, tal y como claramente consigna el escrito que acompañaba a esa documentación que consta en el expediente.

Y la Propuesta de Liquidación que le fue notificada basaba su regularización precisamente en esa documentación, lo cual, en primer lugar, indica que la Sección de Devoluciones de IVA la recibió y tuvo conocimiento de la misma, pero también que, si no hubiera sido esa Unidad la que hubiera formulado el requerimiento de presentación de esa documentación, se hubiera hecho saber a la interesada que por su parte no se había iniciado procedimiento de comprobación alguno y por tanto no se le había solicitado la presentación de esa documentación.

Sin embargo, no fue así.

De hecho, la Propuesta de Liquidación notificada a la interesada precisamente basa su regularización en la documentación requerida, lo cual indica que la Comunicación nº ..., en la que, recordémoslo -al igual que la Liquidación Provisional y la Resolución que resuelve el recurso de reposición, no se identificaba la persona firmante y solo existía una rúbrica y un pie de firma de la Jefatura de la Unidad- provenía de la Sección de Devoluciones de IVA.

En parecido sentido, ha de verse que las alegaciones realizadas por la interesada a la Propuesta de Liquidación, también remitidas específicamente a la Sección de Devoluciones de IVA como hemos visto, fueron debidamente analizadas en la Liquidación Provisional, lo que nuevamente indica que las mismas fueron convenientemente analizadas por la Sección de Devoluciones de IVA, que, en línea con nuestro planteamiento anterior, caso de no ser la emisora de la Propuesta, lógicamente hubiera hecho saber a la interesada que desde esa unidad no se había emitido Propuesta de Liquidación alguna.

Y lo mismo cabe decir del recurso de reposición interpuesto, también como hemos dicho anteriormente remitido específicamente a la Sección de Devoluciones de IVA -pese a los problemas de identificación del autor del acto que el parecer existían en la Liquidación Provisional impugnada- y que fue debidamente resuelto por la Resolución analizando los argumentos esgrimidos por la interesada en su recurso, cuando, lógicamente, si la Sección de Devoluciones de IVA no fuera la autora del acto, es decir si desde esa unidad no se hubiera dictado ninguna Liquidación Provisional, se hubiera hecho saber a la interesada esta circunstancia.

En definitiva, ya de la propia secuencia de actuaciones que constan en el expediente relativo al desarrollo del procedimiento administrativo de comprobación abreviada y el de recurso de reposición, algunos de ellos protagonizados por la propia interesada, puede determinarse que tanto de la Liquidación Provisional como de la Resolución que resuelve el recurso de reposición presentado fueron dictados por la responsable de la Sección de Devoluciones de IVA.

Por tanto -en base a la doctrina a la que hace referencia la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 5 de febrero de 2010 anteriormente invocada, que como hemos visto establece que un acto administrativo debe tenerse por existente siempre que exista constancia de que este ha sido producido por el

órgano competente y, por supuesto, que su contenido esté determinado, resultando en ese caso la falta de firma una mera irregularidad no invalidante- es evidente que los defectos que en este caso pudieran derivarse de la falta de identificación de la funcionaria firmante de la Liquidación Provisional o de la Resolución no pueden implicar la nulidad de los mismos.

Finalmente, quisiéramos, por su especial relevancia, hacer referencia a la cuestión de la indefensión, cuestión esta en la que, en supuestos de irregularidades en la firma de los actos en materia tributaria, como hemos visto, ponen lógicamente el énfasis los Tribunales.

Pues bien, ha de verse que, la circunstancia de que la Liquidación Provisional o la Resolución que resuelve el recurso de reposición estuvieran rubricadas sin hacer constar la identidad del firmante, aunque si identificado el cargo que el firmante ocupaba, ninguna limitación de sus derechos de defensa supuso a la interesada, ya que ambos actos contaban con el adecuado pie de recursos.

Así, el de la Liquidación Provisional rezaba de este modo:

"RECLAMACIONES: *Contra la presente liquidación puede interponerse recurso de reposición ante el órgano que la ha dictado, o reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, **ambos en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a su notificación.** Dicha interposición no suspende la ejecución del acto administrativo. No obstante, si la presente liquidación se dicta como consecuencia de la resolución de recurso de reposición, contra ella sólo cabe interponer reclamación económico-administrativa, en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a su notificación, ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra"*

Mientras que el de la Resolución disponía lo siguiente:

"RECLAMACIONES: *Contra la presente resolución puede interponerse reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a su notificación. Dicha interposición no suspende el acto administrativo."*

De hecho, la interesada, como es bien sabido, planteó en tiempo y forma, y ante el órgano en cada caso competente, las acciones impugnatorias pertinentes tanto contra la Liquidación Provisional como contra la Resolución.

Por tanto, ningún tipo de indefensión cabe apreciar en este caso, lo cual impide también contemplar la nulidad de los referidos actos por esta causa.

En definitiva, en base a los argumentos anteriormente desplegados, sin perjuicio de ser cierto que los actos a los que la reclamación económico-administrativa hace referencia no consignan, como debieran, la identidad del firmante, este Tribunal considera que en todo caso estaríamos ante irregularidades no invalidantes, que por ende nunca podrían tener como consecuencia la anulación de los mismos por esta causa.

TERCERO.- Y sentado, lo anterior, entremos ahora en el análisis de las cuestiones de fondo objeto de impugnación, es decir a las concretas regularizaciones practicadas por la HFN en la Liquidación Provisional cuya ratificación en vía de reposición es ahora objeto de impugnación ante este Tribunal.

Así, en primer lugar, interesado muestra su disconformidad con la Liquidación Provisional practicada en lo que refiere a la denegación del derecho de deducción de las cuotas soportadas en las facturas 1, 2 y 3.

Las adquisiciones documentadas en esas facturas son las siguientes, según las alegaciones formuladas en su día ante la HFN por la propia interesada:

"Fra. 1.- Es un taburete alto para poder trabajar a la altura de trabajo de las mesas del taller. Al ser un gasto del taller entendemos que su imputación es del 100%.

Fra. 2.- Es un elevador de coches totalmente necesario para el mantenimiento y la reparación del coche. No se concibe cambiar el aceite, sustituir frenos y/o amortiguadores, etc., sin la ayuda de un elevador.

Fra. 3.- Es un sangrador neumático de frenos. Es una herramienta para realizar el mantenimiento de vehículos"

La interesada mantiene que, en el caso de la factura 1, se trata de un bien afecto a la actividad en un 100% -según parece entenderse de lo afirmado por aquella, dedicado a la reparación y mantenimiento del vehículo así como a la actividad de I+D para el desarrollo de una estufa de "pellets" no eléctrica- y por tanto esa es la proporción en que reclama su derecho de deducción, mientras que las facturas 2 y 3 se trata de bienes específicamente dirigidos a la reparación y mantenimiento del vehículo afecto, por lo que entiende que la afectación (y el derecho de deducción de cuotas soportadas) debe ser del 50%, por ser este el porcentaje de afectación que la LFIVA presume de los vehículos turismo y sus remolques, motocicletas y ciclomotores.

Pues bien, el artículo 41 de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del IVA, señala lo siguiente:

"1. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

2. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:

1. Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.

2. Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

3. Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

4. Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

5. Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad.

3. No obstante lo dispuesto en los números anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

1.^a Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla siguiente, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

2.^a Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por ciento.

A estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el Anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho Anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo "jeep".

No obstante lo dispuesto en esta regla 2.^a, los vehículos que se relacionan a continuación se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 100 por ciento:

- a) Los vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías.
- b) Los utilizados en la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.
- c) Los utilizados en la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
- d) Los utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas.
- e) Los utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.
- f) Los utilizados en servicios de vigilancia.

3.^a Las deducciones a que se refieren las reglas anteriores deberán regularizarse cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es diferente del que se haya aplicado inicialmente.

La mencionada regularización se ajustará al procedimiento establecido en el Capítulo I del Título VII de esta Ley Foral para la deducción y regularización de las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de

inversión, sustituyendo el porcentaje de operaciones que originan derecho a la deducción respecto del total por el porcentaje que represente el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

4.^a El grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho. No será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional.

5.^a A efectos de lo dispuesto en este número, no se entenderán afectos en ninguna proporción a una actividad empresarial o profesional los bienes que se encuentren en los supuestos previstos en los apartados 3.^o y 4.^o del número 2 de este artículo.

4. Lo dispuesto en el número anterior será también de aplicación a las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de los siguientes bienes y servicios directamente relacionados con los bienes a que se refiere dicho número:

1.^o Accesorios y piezas de recambio para los mencionados bienes.

2.^o Combustibles, carburantes, lubricantes y productos energéticos necesarios para su funcionamiento.

3.^o Servicios de aparcamiento y utilización de vías de peaje.

4.^o Rehabilitación, renovación y reparación de los mismos."

Por su parte, otro precepto que procede invocar aquí es el artículo 106 de la LFGT que establece lo siguiente:

"1. Tanto en el procedimiento de gestión, como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo. 2. Esta obligación se entiende

cumplida si se designan, de modo concreto, los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria."

Y finalmente, procede recordar lo afirmado por el artículo 107 del mismo texto legal que dispone:

"1. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en la Compilación del Derecho Civil de Navarra, en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo lo que se establece en los artículos siguientes. 2. Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria. Sin perjuicio de lo anterior, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que, una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones."

Empezando con las facturas 2 y 3, la interesada ampara su derecho a la deducción del 50% de las cuotas soportadas en el artículo 41.4 de la LFIVA en relación con la regla 2ª del numeral tercero del mismo artículo.

Pues bien, ha de verse que los bienes y servicios adquiridos para la reparación o mantenimiento de los bienes afectos a la actividad, repuestos, accesorios o suministros directamente relacionados con los vehículos turismo afectos a la actividad, no se benefician *per se* de la presunción de afectación al 50% que para los turismos y sus remolques, ciclomotores y motocicletas establece el artículo 41.3 2ª de la LFIVA, sino que resulta necesario que cada una de estas adquisiciones reúnan los requisitos de necesaria y probada afectación al vehículo afecto a la actividad (y por ende a la actividad en sí)

exigidos legalmente para la deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios.

Así lo ha puesto de manifiesto la doctrina administrativa en numerosas ocasiones, como por ejemplo en la Contestación de la Dirección General de los Tributos a Consulta Vinculante V2475-12, de 18 de diciembre de 2012, en el que tras la invocación del artículo 95 de la Ley 371992, de 28 de diciembre, del IVA (homólogo del artículo 41 de la LFIVA) se señala que *"A tal efecto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la sentencia de fecha 8 de marzo de 2001, Laszlo Bakcsi, recaída en el Asunto C-415/98, ha declarado que la afectación de un bien de inversión determina la aplicación del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido al propio bien y no a los bienes y servicios utilizados para su explotación y su mantenimiento. El derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido que grava dichos bienes y servicios constituye una cuestión aparte que es del ámbito de aplicación del artículo 17 de la Sexta Directiva. El citado derecho depende, en particular, de la relación entre dichos bienes y servicios y las operaciones gravadas del sujeto pasivo.*

De lo anterior cabe concluir que los requisitos exigidos legalmente para la deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios directamente relacionados con bienes de inversión deben concurrir respecto de dicha adquisición en particular y su relación con la actividad desarrollada por el sujeto pasivo, con independencia de que esté relacionada directamente con un bien afecto exclusiva y directamente a la citada actividad."

O de forma similar en la Contestación a Consulta Vinculante V2519-21, de 7 de octubre de 2021, en la que se afirma:

"Por otra parte, en relación con la deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios (combustible, revisiones, reparaciones, peajes, etc.) directamente relacionados con bienes de inversión (vehículos), el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la sentencia de fecha 8 de marzo de 2001, Laszlo Bakcsi, recaída en el

Asunto C-415/98, ha declarado que la afectación de un bien de inversión determina la aplicación del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido al propio bien y no a los bienes y servicios utilizados para su explotación y su mantenimiento. El derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido que grava dichos bienes y servicios constituye una cuestión aparte del ámbito de aplicación del artículo 17 de la Sexta Directiva. El citado derecho depende, en particular, de la relación entre dichos bienes y servicios y las operaciones gravadas del sujeto pasivo.

De lo anterior cabe concluir que los requisitos exigidos legalmente para la deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios directamente relacionados con bienes de inversión deben concurrir respecto de dicha adquisición en particular y su relación con la actividad desarrollada por el sujeto pasivo, con independencia de que esté relacionada directamente con un bien afecto exclusiva y directamente a la citada actividad."

Por consiguiente, el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios relacionados vehículos turismo con sus remolques, ciclomotores y motocicletas, al menos *a priori*, debe desvincularse de la presunción de afectación al 50% prevista para la adquisición del de estos elementos del inmovilizado.

Por tanto, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 41 de la LFIVA anteriormente transcrito, y en especial sus apartados uno, tres y cuatro, puede concluirse señalando que las cuotas soportadas por la adquisición de accesorios, combustibles, carburantes, peajes, maquinaria o servicios de reparación o renovación de vehículos turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, serán deducibles sólo en el caso de que estos bienes y servicios se afecten y resulten necesarios para el funcionamiento de los vehículos afectos y en la medida en que vayan a utilizarse previsiblemente en el desarrollo de la misma,

debiendo ser probada esa afectación por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

Así pues, tal y como antes afirmamos, no rige en estos casos, al menos no sin más, la presunción de afectación al 50% que se establece para los elementos de transporte en la regla 2ª del artículo 41.3, lo que lleva directamente a la aplicación de la regla 1ª del en relación con la regla 3ª del referido apartado, es decir a la deducción sólo en la medida en que los bienes adquiridos vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, para el correcto funcionamiento del vehículo afecto a la actividad empresarial o profesional en la medida en que este se utilice para el desarrollo de esta, lo cual corresponde acreditar al sujeto pasivo a través de cualesquiera elementos de prueba admitidos en Derecho.

En el caso que nos ocupa, la interesada no aporta, tal y como conforme al artículo 41.3. 4ª de la LFIVA (en relación con al artículo 106.1 de la LFGT) le correspondería, prueba alguna de esa afectación, más allá de las facturas, que no constituyen un medio de prueba privilegiado, tal y como se dispone en el artículo 107 de la LFGT transcrito anteriormente y que sobre todo nada aclaran a este respecto.

Es decir, es evidente que la adquisición de un elevador de coches o un sangrador neumático de frenos, por más que se dedique al mantenimiento del único vehículo afecto a la actividad -aspecto este que además tampoco ha venido a acreditarse por la interesada- al menos a priori y salvo prueba suficiente que lo justifique, que desde luego en este caso no se aporta, no pueden presumirse afectos a la actividad de alquiler de locales y asesoramiento técnicos a la que se dedica la interesada.

Y es que, en efecto, el mantenimiento de un único vehículo afecto a una actividad como la de alquiler de locales comerciales y asesoramiento técnicos, como es el caso de la interesada, a nuestro juicio no justifica por sí sola la

adquisición de maquinaria propia de un taller profesional de reparación de vehículos.

Si estas adquisiciones eran realmente necesarias en el caso que nos ocupa era a la interesada a quien correspondía la acreditación de esa necesidad, cosa que, como hemos afirmado, no se ha producido.

En definitiva, compartimos con la Sección de Devoluciones de IVA en que la interesada no ha aportado prueba suficiente de su derecho a la deducción en ninguna proporción de las facturas número 2 y 3, por lo que su pretensión de deducción al 50% de las cuotas soportadas ser desestimada.

Por su parte, en relación con la factura 1 -taburete alto para poder trabajar a la altura de trabajo de las mesas de taller- cuyas cuotas soportadas la interesada considera deducibles en un 100%, estamos ante un bien de inversión cuya función, tal y como antes señalamos, entendemos -y decimos que entendemos porque en ocasiones la expresión de la interesada resulta un tanto imprecisa, dejando abierta la puerta abierta a muchas interpretaciones de sus palabras, lo cual explica la repetida petición de aclaraciones por parte de la HFN a lo largo del procedimiento de comprobación abreviada- que es la de servir tanto al mantenimiento del vehículo como a la actividad de I+D desarrollada en el garaje del inmueble para el desarrollo de una estufa de pellets que funciona sin electricidad.

Es decir, estaríamos de un bien de inversión no específica o directamente relacionado con el vehículo turismo sino de uso general y compartido entre esa labor de mantenimiento del vehículo y la de I+D para el desarrollo de una estufa de pellets, proyecto en el que la interesada afirma que estaba trabajando durante el período liquidado.

Por tanto, en este caso nos encontraríamos en el supuesto de la regla 1º del apartado 3 del artículo 41 de la LFIVA, y en consecuencia el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición del referido bien sólo

podría ejercerse en la medida en que el mismo fuera a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

Pues bien, volvemos a repetirlo una vez más, la interesada está dada de alta en el epígrafe 186120, Alquiler de locales industriales, del I.A.E., actividad que, junto con la de asesoramiento técnico, desarrolla en un despacho de 33 metros cuadrados situado en un inmueble destinado a vivienda habitual de uno de los socios.

Evidentemente, para el ejercicio de tal actividad, salvo mejor prueba que no se aporta, no resulta necesario disponer de un *"Taburete alto para poder trabajar a la altura de trabajo de las mesas de taller."*

Y algo parecido puede decirse del mantenimiento del vehículo afecto a la actividad, labor esta para la que un taburete de estas características tampoco parece necesario, al menos a priori, y lo cierto es que la interesada no aporta prueba que permita acreditar lo contrario.

Finalmente, en cuanto a la actividad de I+D antes aludida, para el desarrollo de la cual, el bien en cuestión, por sus características, quizás podría tener más razón de ser, lo cierto es que no consta que la interesada estuviera de Alta en ningún Epígrafe del IAE que permita suponer el ejercicio de la misma para el desarrollo de una estufa de pellets a la que alude, ni por parte de aquella se aporta prueba alguna del desarrollo de tal actividad.

Por tanto, en línea muy parecida a lo anteriormente afirmado en relación con las otras dos facturas, entendemos que el *"Taburete alto para poder trabajar a la altura de trabajo de las mesas de taller."*, tal y como lo describe la interesada, al que se refiere la factura 1, no puede considerarse afecto a la actividad empresarial de la interesada en ninguna proporción. Y en consecuencia, con base en el artículo 41.3 regla 1º en relación con la regla 4ª y con el artículo

106.1 de la LFGT, las cuotas soportadas en la misma no resultan deducibles en ninguna proporción.

Por último, y ya para finalizar la cuestión relativa a la deducción de las tres facturas antes referidas, simplemente señalar que, tal y como afirma al HFN en el acto impugnado, efectivamente no existe ninguna incompatibilidad entre la interpretación del artículo 41 de la LFIVA que acabamos de realizar, o la que realiza la HFN, y la Resolución del TEAC 00/06654/2022/00, invocada por la interesada y que abordaremos con detalle en el Fundamento de Derecho siguiente en relación con otra de las alegaciones contenidas en la reclamación económico-administrativa presentada.

Y es que, en efecto, si bien es cierto que, como la interesada señala, la citada Resolución afirma, en su Fundamento de Derecho Quinto, que *"Pues bien, el principio de primacía del Derecho de la Unión obliga a este Tribunal Central a interpretar la normativa interna española de forma acorde con lo dispuesto en la Directiva IVA. En consecuencia, el apartado cuarto del artículo 95 de la LIVA debe ser interpretado de forma amplia, de tal modo que los bienes y servicios en él consignados ni constituyen una lista cerrada ni se refieren únicamente a los bienes de inversión de la regla 2ª del apartado tercero, alcanzando también a los bienes inmuebles. De manera que deben entenderse incluidos en dicho listado los gastos por suministros de agua, luz y gas relacionados con los bienes inmuebles."*, también lo es que más adelante se precisa que *"La Directiva IVA nos indica, pues, en los artículos transcritos, que en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tiene derecho, en el Estado miembro en el que realice tales operaciones, a deducir del impuesto devengado las cuotas soportadas tanto por operaciones interiores como por adquisiciones intracomunitarias e importaciones. (..) No dan derecho a deducir las cuotas soportadas, por tanto, las actividades no sujetas y las exentas limitadas."*

Por tanto, si bien es cierto que el listado del artículo 41 de la LFIVA (artículo 95 de la LIVA estatal) debe interpretarse de forma abierta, tal y como al respecto impera la Directiva del IVA, sin que pueda entenderse que los bienes y servicios en él consignados constituyen una lista cerrada ni se refieren únicamente a los bienes de inversión de la regla 2ª del apartado tercero del artículo 41, no lo es menos que, como bien señala la regla 4ª de ese mismo apartado, el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho, cosa que, como ha quedado suficientemente razonado anteriormente, la interesada no ha hecho respecto de ninguna de las tres facturas, 1, 2 y 3, objeto de controversia cuyas cuotas soportadas no pueden, por tanto ser objeto de deducción en proporción alguna.

CUARTO.- La interesada pretende también la deducción de los gastos por suministros (agua, gas y luz) del inmueble donde desarrolla su actividad empresarial, el cual, sin embargo, sólo se utiliza parcialmente para este fin ya que también es dedicado a necesidades privadas, puesto que sirve de vivienda habitual al socio de la entidad y su familia, al 26%, frente al 21% que le reconoce la HFN.

Pues bien, en primer lugar, estamos de acuerdo con la Resolución impugnada en que la Resolución 00/06978/2021/00/00 del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), invocada por la interesada ante la propia Sección de Devoluciones de IVA y ahora también en la reclamación económico-administrativa que ahora se analiza, no es de aplicación a nuestro caso puesto que la misma versa sobre *"IVA. Deducción de las cuotas soportadas en adquisiciones o importaciones de bienes o servicios para su utilización en común en varios sectores diferenciados de actividad. Aplicación de la regla de prorrateo general."*

En nuestro caso no estamos ante un bien inmueble en el que se desarrollen actividades todas ellas sujetas al impuesto, algunas de las cuales

originan el derecho a la deducción y otras no, que es lo que justifica la aplicación de la regla de prorrata en el IVA, sino ante un bien inmueble que se utiliza tanto en actividades empresariales como para uso privado.

Por otro lado, la Sección de Devoluciones fundamenta su decisión en la anteriormente invocada Resolución 00/06654/2022/00/00 del TEAC, de fecha 19 de julio de 2023, en la que el asunto tratado sí se corresponde con el que nos ocupa, puesto que versa sobre el derecho de deducción de cuotas de IVA soportadas por un sujeto pasivo del impuesto en concepto de suministros, agua, la luz o el gas, a un inmueble afecto sólo parcialmente a su actividad económica.

En el Fundamento de Derecho Quinto de la misma, tal y como antes vimos, el TEAC establece:

"Pues bien, el principio de primacía del Derecho de la Unión obliga a este Tribunal Central a interpretar la normativa interna española de forma acorde con lo dispuesto en la Directiva IVA. En consecuencia, el apartado cuarto del artículo 95 de la LIVA debe ser interpretado de forma amplia, de tal modo que los bienes y servicios en él consignados ni constituyen una lista cerrada ni se refieren únicamente a los bienes de inversión de la regla 2ª del apartado tercero, alcanzando también a los bienes inmuebles. De manera que deben entenderse incluidos en dicho listado los gastos por suministros de agua, luz y gas relacionados con los bienes inmuebles."

Ahora bien, como también pusimos de manifiesto en el Fundamento anterior, más adelante se precisa que *"La Directiva IVA nos indica, pues, en los artículos transcritos, que en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tiene derecho, en el Estado miembro en el que realice tales operaciones, a deducir del impuesto devengado las cuotas soportadas tanto por operaciones interiores como por adquisiciones intracomunitarias e importaciones. Igualmente podrá deducir las cuotas soportadas en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para realizar operaciones exentas que generan derecho a deducir (exenciones plenas),*

como son las entregas intracomunitarias de bienes y exportaciones y operaciones asimiladas, y operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto siempre que, de haberse realizado en su interior, hubieran generado el derecho a deducir.

No dan derecho a deducir las cuotas soportadas, por tanto, las actividades no sujetas y las exentas limitadas.

El apartado 12 del artículo 1 de la Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009, introdujo el artículo 168 bis en la Directiva IVA, precepto que establece lo siguiente (el énfasis es añadido):

"Artículo 168 bis

1. En el caso de un bien inmueble que forme parte del patrimonio de la empresa de un sujeto pasivo y utilizado por este tanto a efectos de las actividades de la empresa como para su uso privado o el de su personal o, de manera más general, confines distintos de los de su empresa, la deducción del IVA sobre los gastos relacionados con esta patrimonio deberá efectuarse con arreglo a los principios establecidos en los artículos 167, 168, 169 y 173 de manera proporcional a su utilización a efectos de las actividades de la empresa.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 26, los cambios relativos al porcentaje de utilización de un bien inmueble a que se refiere el apartado 1 se tendrán en cuenta, en las condiciones previstas en los artículos 184 a 192, en los respectivos Estados miembros.

2. Los Estados miembros podrán aplicar también el apartado 1 en relación con el IVA a los gastos relacionados con otros bienes que formen parte del patrimonio de la empresa".

Así pues, el artículo 168 bis de la Directiva IVA contempla expresamente la posibilidad de deducir las cuotas de IVA soportadas por los gastos relacionados con un bien inmueble que forma parte del patrimonio empresarial de un sujeto pasivo y que se utiliza por éste tanto para la actividad económica como para

fines privados. La deducción de tales cuotas deberá efectuarse de manera proporcional a la utilización del inmueble en la actividad empresarial.

Llegados a este punto se debe recordar que el principio de primacía del Derecho de la Unión Europea conlleva la obligación de los órganos jurisdiccionales de hacer todo lo que sea de su competencia para garantizar la plena eficacia de la Directiva llevando a cabo una interpretación del Derecho nacional conforme con el Derecho de la Unión.

(...)”

Y como también reseña el acto impugnado, finalmente, el TEAC unifica criterio en el sentido siguiente:

"De conformidad con lo dispuesto en el apartado cuarto del artículo 95 de la LIVA, interpretado a la luz de los artículos 168 y 168 bis de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (Directiva IVA), cabe la deducción por el sujeto pasivo de las cuotas de IVA soportadas por los gastos de suministros (agua, luz, gas) a bienes inmuebles que formando parte del patrimonio de la empresa se utilicen tanto en las actividades empresariales como para uso privado.

La deducción de dichas cuotas deberá efectuarse de manera proporcional a su utilización a efectos de las actividades de la empresa”.

Por su parte, ha de verse que la Dirección General de Tributos (DGT) también ha hecho suyo este mismo criterio en su Contestación a Consulta Vinculante V2657-23 de 2 de octubre de 2023, donde, con base precisamente en la referida Resolución del TEAC, se afirma:

“De conformidad con lo dispuesto en el apartado cuarto del artículo 95 de la LIVA, interpretado a la luz de los artículos 168 y 168 bis de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (Directiva IVA), cabe la deducción por el sujeto pasivo de las cuotas de IVA soportadas por los gastos de suministros (agua, luz, gas) a bienes inmuebles que

formando parte del patrimonio de la empresa se utilicen tanto en las actividades empresariales como para uso privado. La deducción de dichas cuotas deberá efectuarse de manera proporcional a su utilización a efectos de las actividades de la empresa».

Por lo tanto, serán deducibles las cuotas del Impuesto soportadas por la consultante por los gastos de suministros, como el gasto de luz, agua o internet vinculado a su vivienda siempre que la misma se encuentre afecta parcialmente a su actividad empresarial o profesional y dicha deducción deberá realizarse de forma proporcional a su utilización en dicha actividad económica.

Este criterio relativo a la deducibilidad parcial de los gastos de suministros en la vivienda afecta parcialmente a la actividad de la consultante supone un cambio de criterio respecto a la reiterada doctrina de este Centro directivo recogida, entre otras, en la referida contestación vinculante de 16 de febrero de 2021, número V0257-21.

4.- Por otra parte, debe destacarse que la afectación parcial de la vivienda a la actividad profesional de la consultante es una cuestión de hecho respecto de la que este Centro directivo no puede pronunciarse y será el propio interesado quien habrá de presentar, en su caso, los medios de prueba que, conforme a derecho, sirvan para justificar la misma, los cuales serán valorados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Dicha prueba debe poder aportarse en el momento en que se pretenda ejercitar el derecho a la deducción de las correspondientes cuotas soportadas, correspondiendo a la Administración tributaria efectuar la valoración conjunta y razonada de todas las pruebas que se aporten.

Respecto de los medios de prueba, el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18 de diciembre), establece que en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que

sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo que la Ley establezca otra cosa.

En relación con los medios y valoración de pruebas hay que citar, también, el artículo 105.1 del mismo texto legal, que en relación con la carga de la prueba establece que "en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

A estos efectos, debe tenerse en cuenta lo establecido en relación con la prueba en el capítulo V del título I del libro IV del Código Civil, así como lo dispuesto en los capítulos V y VI del título I del libro II de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Concretamente, el artículo 299 de la Ley 1/2000 enumera los medios de prueba.

Por lo que se refiere a la valoración de las pruebas, hay que señalar que en el ordenamiento jurídico español rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada."

Como hemos señalado anteriormente, la interesada muestra su disconformidad con el porcentaje de deducción de los gastos de suministros electricidad, agua y gas admitido por la Sección de Devoluciones de IVA (21%), solicitando se le reconozca un 26% de deducibilidad argumentando, como hizo en su momento ante la propia Sección, que en su garaje-almacén, de 33 metros cuadrados, el único vehículo que se guarda es el que se encuentra afecto a la actividad y que además la referida estancia sirve también para realizar las labores de mantenimiento de aquel que resultan necesarias, por lo que entiende que la superficie del garaje también debe ser considerada como parte del inmueble afecta a su actividad empresarial.

Adicionalmente a lo anterior, refuerza la necesidad de afectación a su actividad empresarial de la superficie del garaje, afirmando que en el mismo

también se realizan una serie de actividades de I+D referidas al desarrollo de una estufa de pellets que funciona sin electricidad en los términos señalados en el Fundamento de Derecho anterior.

La Sección de Devoluciones considera que el hecho de guardar el vehículo afecto a la actividad en el garaje-almacén de la vivienda no resulta indispensable para el ejercicio de la actividad de alquiler de locales comerciales ni de asesoramiento técnico y no considera por tanto adecuado a Derecho afectar la superficie del garaje al desarrollo de su actividad empresarial de la entidad.

Por otra parte, se afirma que tampoco ha aportado ninguna prueba la interesada con respecto a la realidad de las operaciones de I+D supuestamente ejercidas en el mencionado garaje-almacén.

Y en base a todo ello, entiende improcedente considerar el garaje-almacén de 33 metros cuadrados como afecto a la actividad, por lo que sólo considera deducible el 21% de las cuotas soportadas por gastos de suministros que corresponden a la parte del inmueble afecto a la actividad económica de la recurrente, es decir, el despacho, también de 33 metros cuadrados donde desarrolla la entidad su actividad -en este sentido procede señalar que la HFN solo toma en consideración la superficie del inmueble dedicado a vivienda, 158 metros cuadrados, sin computar por tanto ni el garaje, ni un trastero de 64 metros cuadrados-.

Pues bien, una vez más no podemos sino compartir plenamente el criterio administrativo.

En efecto, a salvo de mejor prueba que, como bien expresa la Resolución del TEAC, y sobre todo la Contestación a Consulta de la DGT antes transcrita, corresponde a la interesada, la actividad empresarial de alquiler de locales y asesoramiento técnico -la interesada está de alta en el IAE, alquiler de locales, Epígrafe 186120 Alquiler de Locales Comerciales- no exige la utilización de un garaje para el vehículo de la empresa.

Nadie discute la libertad de la interesada de utilizar el garaje para guardar el vehículo afecto o para las funciones que estime oportunas, tal y como esgrime esta en su reclamación económico-administrativa, pero es más que evidente que, a priori al menos, la actividad desarrollada no exige la utilización de este espacio.

Y es que, el anteriormente invocado artículo 41 de la LFIVA, como sabemos, afirma que los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

Es más, el apartado 2 del mismo precepto señala que no se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros, los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

Sin embargo, no cabe olvidar que, como también conocemos el numeral tercero del mismo artículo 41 de la LFIVA también afirma que, no obstante lo afirmado en el apartado anterior, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse -excepto cuando se trate de vehículos de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas, que tienen su propio régimen, como hemos visto anteriormente- en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

De hecho, más adelante, la regla 3ª del apartado 3 del mismo artículo 41 señala que las deducciones a que se refieren las reglas anteriores deberán regularizarse cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es diferente del que se haya aplicado inicialmente.

Y finalmente, lo que es más relevante aquí, tal y como hemos visto anteriormente, la regla 4ª de ese apartado 3 señala que el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

En este caso, es evidente que no existe ninguna razón objetiva que permita suponer que, para el ejercicio de la actividad de arrendamientos de locales de negocio y asesoramiento técnico de la interesada, esta deba tener su vehículo ubicado en un garaje concreto ubicado en la vivienda ni realizar en ese lugar el mantenimiento del mismo.

No obstante, si esa necesidad existiera -lo cual, con todo el respeto, a priori al menos se antoja complicado- es decir, si de acuerdo con criterios lógicos y fundados ese espacio debe utilizarse y se utiliza, o se prevé utilizar, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, entonces podrá afectarse el mismo a la actividad y con ello, conforme a la doctrina antes invocada, la superficie de esa parte del inmueble se computará en la proporción de cuotas del Impuesto soportadas por los gastos de suministros, como el gasto de luz, agua o internet que resulten deducibles.

Ahora bien, como bien resalta esa doctrina, conforme a la regla 4ª del artículo 41.3 de la LFIVA, y de forma más general al artículo 106.1 de la LFGT, es evidentemente a la propia interesada a quien corresponde acreditar esa afectación, cosa que, una vez más, no ha hecho.

Es decir, no creemos que haya que detenerse mucho en la reflexión, que la actividad de alquiler de locales industriales y asesoramiento técnico, al menos a salvo de mejores explicaciones, no requiere en sí mismo de la utilización de un espacio dedicado a garaje y menos para la función de guarda y puesta a punto de un vehículo afecto a la actividad, a diferencia del espacio dedicado a despacho, es decir la oficina, en la que la necesidad resulta palmaria.

En este caso, no se trata de determinar qué elementos del inmueble considera oportuno utilizar la interesada para el desarrollo de su actividad empresarial, sino cuales puede esta acreditar que, conforme a un criterio fundado y razonable, son imprescindibles para tal fin, porque es esa y solo esa la parte del inmueble que puede afectarse a la actividad y es por tanto también la proporción de deducción de gastos en suministros generales del inmueble que la normativa del IVA, en garantía del principio de neutralidad del impuesto, admite que sean objeto de deducción.

No estamos, como afirma la interesada, ante un caso equiparable a un gasto de aparcamiento -gasto este que además, como bien hemos visto que se encarga de recordar la doctrina administrativa (nos remitimos aquí a las Consultas de la DGT invocadas en el anterior Fundamento de Derecho) la normativa del impuesto exige que se justifique en cada caso de forma suficiente su relación con la actividad económica desarrollada por el sujeto pasivo- sino ante la deducción de unos gastos de suministros generales de un inmueble parcialmente dedicado a vivienda, y por tanto lo que corresponde determinar es la proporción de las cuotas soportadas por esos suministros que se corresponde con la parte de ese inmueble que realmente, y conforme a criterios fundados y razonables, se dedica y por tanto puede entenderse afectado a la actividad económica.

Por otro lado, en relación con el argumento de que en esa misma estancia se desarrolla una actividad de I+D en relación con una estufa de pellets sobre la que se estaba trabajando en el período comprobado, ha de verse esta circunstancia, en línea con lo afirmado en el Fundamento de Derecho anterior, tampoco resulta sustentada con el menor elemento de prueba tal y como correspondería. De hecho, como sabemos, la interesada no estaba dada de alta en el período liquidado en ningún Epígrafe del IAE relacionado con tal actividad.

En definitiva, coincidimos plenamente con la Resolución impugnada en la imposibilidad de admitir el grado de afectación del inmueble que la interesada

pretende, y por tanto también de admitir la deducción de cuotas derivadas de servicios de suministros en esa proporción.

La interesada solo ha acreditado suficientemente la necesidad de afectación de la superficie correspondiente al despacho (33 metros cuadrados) donde realiza su actividad de arrendamiento de locales y asesoramiento técnico, lo que lleva a la admisión del porcentaje de deducción del 21 % que la HFN admite.

Por cierto, que en relación con esta cuestión de la superficie a tomar en cuenta a efectos del cálculo de la proporción afecta a la actividad, la interesada considera que la superficie total de la vivienda es de 255 metros cuadrados y que es la totalidad de la misma la que debería tomarse en consideración a efectos de determinar la parte de la misma afecta. Esta medida coincide con la cédula parcelaria cuya imagen escaneada la interesada aporta a una reclamación económico-administrativa relativa a otro período de liquidación diferente, aunque relacionada también con la comprobación abreviada que le fue practicada.

Naturalmente, la interesada realiza esa afirmación porque considera que el garaje-almacén también se encuentra afecto, por lo que la superficie afecta sería, es según sus cálculos, de 66 metros cuadrados, suponiendo la misma un 26% sobre el total de 255 metros cuadrados totales de la vivienda (garaje-almacén y trastero incluidos).

La HFN, por el contrario, como hemos afirmado ya, solo toma en consideración la superficie del inmueble dedicado estrictamente a vivienda según la referida cédula, es decir 158 metros cuadrados.

Ahora bien, ha de verse que, desestimada la afectación a la actividad del garaje, en los términos que acabamos de señalar, si se tuviera en consideración la superficie de este, tal la superficie total de la vivienda serían 191 metros cuadrados, y por tanto, la proporción de deducibilidad de suministros bajaría al

17%. Y aún más lo haría si se tuvieran en cuenta los 64 metros cuadrados correspondientes al trastero, quedando entonces reducida a un 13%.

Naturalmente, es esta una cuestión en la que no vamos siquiera a entrar porque el principio de "*reformatio in peius*" -principio general del Derecho que prohíbe que en la resolución de un recurso administrativo pueda empeorar la situación jurídica inicial del recurrente- nos impide hacerlo, ya que, de apreciar esa nueva superficie total de la vivienda, en lugar de la más beneficiosa utilizada por la HFN, se perjudicaría la situación inicial de la interesada.

Simplemente nos limitamos a dejar constancia de esta disparidad en el cálculo de la superficie total computable de la vivienda entre la posición de la interesada y la de la Administración.

Finalmente, cabe señalar que no llega a comprenderse la referencia que hace el interesado a los que denomina gastos de mantenimiento. Las facturas objeto de regularización aquí son las 1, 2 y 3 referidas en todos los casos a suministros de agua, luz y gas de la vivienda. No explica la interesada a qué concretos gastos de mantenimiento se refiere, pero lo que es claro es que no se le ha regularizado ningún gasto de mantenimiento en el 4º trimestre de 2020.

En definitiva, por todas las razones aquí aludidas, también en este caso la pretensión de la interesada ha de ser desestimada.

CUARTO.- Por otro lado, en su Fundamento de Derecho Cuarto de su escrito de reclamación económico-administrativa, la interesada hace referencia a una serie de cuestiones que considera que deben conducir a la nulidad del acto impugnado.

La mayoría de esas cuestiones, como la falta de autoría del acto por falta de identificación del autor del acto, o la negativa a la deducción de determinadas cuotas ya han sido convenientemente tratadas aquí y a lo entonces afirmado a este respecto nos remitimos.

Por el contrario, en su alegación la interesada se remite también a algunas otras cuestiones que hasta este momento no había hecho mención y que serán las que ahora nos ocuparán.

Así, en primer lugar, afirma que no se da respuesta por parte de la HFN en el acto impugnado al hecho de que el garaje era utilizado para la realización de actividad e I+D.

Pues bien, esto no es cierto.

En efecto, el acto impugnado se refiere específicamente a esas cuestiones, cuando afirma que *"Tampoco ha aportado ninguna prueba la interesada con respecto a la realidad de las operaciones de I+D supuestamente ejercidas en el mencionado garaje. Por lo expuesto, únicamente se considera deducible el 21% de las cuotas soportadas por gastos de suministros (electricidad, agua y gas) que corresponden a la parte del inmueble afecto a la actividad económica de la recurrente, es decir, el despacho En consecuencia, este Tribunal resuelve desestimar, todo ello de conformidad con lo dispuesto en la fundamentación anterior."*

La HFN pone pues en tela de juicio, la realidad de esa actividad de I+D ante la ausencia de prueba por parte de la interesada que era quien debía aportarla. Y es eso precisamente lo que en Derecho procede en este caso, es decir que el interesado aporte prueba suficiente de la afectación del espacio dedicado a garaje-almacén a una actividad empresarial. No existe pues esa falta de motivación a la que la interesada alude en relación con esta cuestión.

Por otro lado, la interesada vuelve a hacer referencia, como ya hizo en su alegación relativa a la ausencia de identificación del autor de la rúbrica que figura en la Liquidación Provisional y en la Resolución de la Jefa de Sección de Devolución de IVA, a que el acto impugnado incurre en un doble vicio de nulidad radical al concurrir en el proceder administrativo dos causas de nulidad de pleno derecho de las señaladas en el artículo 47 de la LPAC: por un lado la referida en

la letra a) del preferido precepto, es decir la lesión de derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, lo cual se habría cifrado en la indefensión, que según afirma, le ha producido la actuación administrativa. Y en segundo lugar la referida en la letra d) de ese mismo artículo, al haber procedido la HFN en este caso prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido.

Pues bien, en primer lugar, empezando por la presunta generación de indefensión, la interesada no entra a precisar qué entiende por indefensión y en qué concretamente se ha materializado esa indefensión que se le causa.

La indefensión se define en Derecho, en los términos de la ante citada Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de octubre de 2016, en un impedimento del derecho a alegar y demostrar, en este caso en un procedimiento administrativo, los propios derechos y, en su manifestación más trascendente, es la situación en que se impide a los interesados en el procedimiento el ejercicio de su derecho de defensa, privándoles de su potestad de alegar y justificar sus derechos e intereses o replicar dialécticamente las posiciones mantenidas de contrario por la Administración.

Ahora bien, no se observa ningún tipo de indefensión en este caso.

En efecto, tal y como se señaló a este respecto en el Fundamento de Derecho Segundo de la presente Resolución -cuyos argumentos, aunque referidos a la cuestión de los defectos de la firma, resultan plenamente extensibles al conjunto de la actuación administrativa en este caso- la interesada en todo momento ha podido ejercer su derecho a la defensa de sus intereses a lo largo, tanto del procedimiento de comprobación abreviada como, posteriormente, en fase de recurso de reposición o de reclamación económico-administrativa.

A lo largo de los diversos trámites de esos procedimientos, la interesada ha puesto de manifiesto todos sus argumentos en defensa de sus pretensiones y

en todo momento ha obtenido la oportuna respuesta por parte de la HFN, que ha respondido a todos y cada uno de sus argumentos con los razonamientos que ha estimados oportunos.

No debe confundir la interesada la indefensión con la no atención a sus pretensiones o la desestimación de sus argumentaciones, porque el interesado en un procedimiento tiene derecho a ser oído y argumentar y probar todo aquello que conviene a su Derecho utilizando para ello los cauces procedimentales adecuados, pero lógicamente, entendemos incluso innecesario realizar esta apreciación, ello no implica que sus pretensiones, si no son ajustadas a Derecho, como en este caso, sean atendidas.

En definitiva, por las razones antes aludidas la alegación de la interesada de indefensión en la actuación administrativa llevada a cabo por la HFN en este caso desde ser rechazada.

Y lo mismo cabe decir de la alegación relativa a la concurrencia de causa de nulidad de pleno derecho de la letra d) del artículo 47 de la LPAC, porque, tal y como también se afirmó en el Fundamento de Derecho segundo, es evidente que la HFN no ha actuado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido.

En efecto, la actuación administrativa, en los dos procedimientos seguidos en este caso, uno de oficio, el de comprobación abreviada, y otro a instancia de parte, el iniciado con el recurso de reposición interpuesto, ha respetado escrupulosamente lo dispuesto tanto por la propia LFGT como por el Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre, que aprueba el Reglamento Foral de Revisión de Actos en vía administrativa, que son las dos normas, una con rango de ley formal y otra reglamentaria, donde se regulan los procedimientos desarrollados por la HFN en este caso.

Por tanto, las causas de nulidad invocadas no concurren en este caso y las alegaciones relativas a las mismas deben ser rechazadas.

QUINTO.- En el Fundamento de Derecho Quinto de su reclamación económico-administrativa la interesada reclama que en la Liquidación Provisional que el acto impugnado viene a confirmar se introduzca el resultado de la regularización de períodos anteriores no prescritos, así como las correcciones que, como consecuencia de las alegaciones contenidas en su reclamación económico-administrativa, considera necesario realizar en la misma.

Pues bien, ha de verse que, en el caso que nos ocupa, la HFN -tal y como expresa el acto impugnado, por razones de simplicidad administrativa, y porque, por supuesto, ello no causaba ningún perjuicio a la interesada- decidió regularizar cada año de los cuatro comprobados (2019 a 2022), en este caso el 2020, a través del 4º trimestre de cada año.

Sin embargo, la interesada formuló ante la HFN la pretensión de que se regularizara trimestre a trimestre de cada año.

Y esta pretensión le fue aceptada, razón por la que, por lo que refiere a 2020, se dictaron Liquidaciones Provisionales por los trimestres 1º a 3º de ese año (amen, como bien conoce la interesada, de otras relativas a esos mismos trimestres de los años 2021 y 2022).

Naturalmente, si como consecuencia de la regularización de un período de liquidación anterior al que ahora nos ocupa, la situación tributaria de la interesada en el período de liquidación que ahora nos ocupa hubiera sufrido algún cambio, la HFN habría tenido en cuenta esta situación a los efectos procedentes, dictando, cuando así fuera procedente, nueva Liquidación Provisional que tuviera en cuenta esas modificaciones.

Si no lo hizo, es decir si la Liquidación Provisional que el acto ahora impugnado viene a confirmar no ha sido objeto de sustitución por otra con contenido diferente, es porque la regularización de los trimestres anteriores del ejercicio 2020 (e incluso la del 4º trimestre de 2019) no tuvo efectos en la misma.

Y no los tuvo porque, al regularizarse en el cuarto período de 2020 todo el año, en la Propuesta de Liquidación Provisional por el 4º trimestre, y por supuesto en la Liquidación Provisional por ese mismo trimestre, ya se habían tenido en cuenta todas aquellas regularizaciones que más tarde se reflejaron en la Liquidaciones de los trimestres 1º a 3º del año.

Finalmente, en cuanto a la inclusión de las correcciones que la interesada pretende sean introducidas en la Liquidación Provisional del período objeto de regularización como consecuencia de las alegaciones contenidas en la reclamación económico-administrativa presentada, lógicamente, habiendo sido estas rechazadas, ninguna modificación cabe hacer en la Liquidación Provisional dictada, que resulta totalmente conforme a Derecho.

En definitiva, nuevamente en este caso la alegación formulada debe ser objeto de rechazo.

En consecuencia, este Tribunal resuelve desestimar la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la Resolución del Jefe de Sección de Devoluciones de IVA a que se refiere el presente expediente, confirmando la misma, así como la Liquidación Provisional que aquella viene a ratificar, todo ello de conformidad con lo dispuesto en la fundamentación anterior.

Contra la presente Resolución podrá interponer recurso contencioso-administrativo ante los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo de Pamplona en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente a la fecha de su notificación.