

**TRIBUNAL SUPREMO**

**Auto de 10 de diciembre de 2025**  
**Sala de lo Contencioso-Administrativo**  
**Recurso n.º 8857/2024**

**SUMARIO:**

**IVA. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. Repercusión.** *Omisión indebida de la aplicación del régimen general.* La cuestión litigiosa que aquí se plantea gira en torno a la regularización practicada por la Inspección tributaria en el IVA a una comunidad de bienes que, durante el periodo comprobado, aplicó indebidamente el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca en lugar del régimen general del impuesto. La controversia se centra en determinar las consecuencias jurídicas derivadas de esa indebida aplicación del régimen especial y, en particular, si la Administración podía exigir el reintegro de las compensaciones indebidamente percibidas, permitir o efectuar la repercusión de las cuotas del impuesto correspondientes a las operaciones realizadas y proceder a la rectificación de las cuotas impositivas declaradas. La cuestión exige determinar si, cuando el sujeto pasivo del IVA omite indebidamente la aplicación del régimen general y tributa al amparo del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, resulta posible efectuar con posterioridad la repercusión y rectificación de las cuotas del impuesto correspondientes a las operaciones realizadas. La sentencia recurrida estima el recurso anulando «la liquidación del IVA, así como el acuerdo del TEAR que la confirmó, con la posibilidad de que, si lo estima oportuno, pueda ordenar la Administración Tributaria la retroacción de las actuaciones en el seno del procedimiento de inspección a los efectos de que regularice de forma íntegra la situación tributaria de la comunidad de bienes obligada. La Abogacía del Estado solicitó aclaración y/o complemento de sentencia, y estimada tal pretensión se dispuso que «la liquidación practicada se anula a fin de que se calcule la base imponible para fijar el IVA repercutido, entendiendo incluido en el precio de venta (del que se excluye el importe de la compensación abonada por el cliente) la cuota de IVA correspondiente». Considera la recurrente que la sentencia de instancia se basa en una incorrecta lectura del principio de neutralidad del IVA y de la regularización íntegra, prescindiendo de la correcta aplicación de los arts. 133, 88.4 y 89 Ley IVA y de la doctrina del TJUE sobre el denominado IVA incluido, conforme a los cuales es jurídicamente posible la repercusión a los clientes empresarios de las cuotas del impuesto correspondientes a las operaciones regularizadas y, de otro, el reintegro a la Hacienda Pública de las compensaciones indebidamente percibidas en el marco del REAGP, sin que ello supusiera vulnerar el principio de neutralidad ni desconocer la exigencia de regularización íntegra de la situación tributaria. La Sala a quo soslayó la obligación legal de exigir el reintegro de las compensaciones indebidamente percibidas, de las reglas sobre repercusión y pérdida del derecho a repercutir, y de la posibilidad de rectificar cuotas repercutidas dentro del plazo de cuatro años, pese a que el recibo del REAGP «hace las veces de factura» y el cómputo del plazo se encontraba interrumpido por el inicio de las actuaciones inspectoras. Sostiene asimismo que la sentencia realiza una aplicación incorrecta de la doctrina del TJUE sobre el «IVA incluido», [STJUE de 1 de julio de 2021, asunto C-521/19] conforme a la cual el IVA solo puede entenderse incluido en el precio cuando el sujeto pasivo no puede recuperar posteriormente el impuesto, circunstancia que no concurriría en el caso porque «era posible la repercusión» de acuerdo con los arts. 88.4 y 89 Ley IVA. Por ello, la parte recurrente concluye que, de haberse seguido ese entendimiento, «la conclusión habría sido la contraria» y el recurso contencioso-administrativo debió ser desestimado, con la consiguiente confirmación de la liquidación impugnada y de la sanción asociada. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si, cuando el sujeto pasivo del IVA omite indebidamente la aplicación del régimen general y tributa al amparo del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, resulta posible efectuar con posterioridad la repercusión y rectificación de las cuotas del impuesto correspondientes a las operaciones realizadas.

Síguenos en...



**TRIBUNAL SUPREMO****AUTO****Magistrados/as**

PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA  
DIEGO CORDOBA CASTROVERDE  
JOSE LUIS REQUERO IBÁÑEZ  
RAFAEL TOLEDANO CANTERO  
ANGELES HUET DE SANDE

**TRIBUNAL SUPREMO****SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO****SECCIÓN: PRIMERA****A U T O**

Fecha del auto: 10/12/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8857/2024

Materia:

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Jesús Rincón Llorente

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 8857/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Jesús Rincón Llorente

**TRIBUNAL SUPREMO****SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO****SECCIÓN: PRIMERA****A U T O**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. Diego Córdoba Castroverde

D. José Luis Requero Ibáñez

D. Rafael Toledano Cantero

D.<sup>a</sup> Ángeles Huet De Sande

En Madrid, a 10 de diciembre de 2025.

**HECHOS****PRIMERO.-** Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.

La representación procesal de don Hipolito, en su condición de liquidador de la comunidad de bienes « DIRECCION000, CB», interpuso recurso frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia [«TEARG»] de 31 de marzo de 2023, que confirmó las resoluciones de la Inspección de los Tributos del Estado de 4 de febrero de 2022 -sobre liquidación del IVA por los ejercicios 2017 y 2018- y de 26 de agosto de 2022 -sobre sanción-. Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra esta resolución, seguido con el n.<sup>º</sup> 15584/2023, fue estimado en sentencia de 3 de julio de 2024, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia [«TSJ»] de Galicia.

A los efectos de situar en su contexto el objeto del presente recurso de casación, procede poner de manifiesto los siguientes datos relevantes, recogidos en la sentencia recurrida y extraídos de las actuaciones y del expediente administrativo.

La entidad « DIRECCION000, CB», dedicada al cultivo y explotación de mejillones y ostra en bateas, venía tributando en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (REAGP) del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

La Inspección de los Tributos del Estado acordó el inicio de actuaciones de comprobación e investigación al constatar que la entidad disponía de diez bateas, número que duplicaba el máximo permitido para su inclusión en el referido régimen especial, lo que a su juicio determinaba

Síguenos en...



la procedencia de su tributación por el régimen general del impuesto. En consecuencia, el 5 de febrero de 2021 se iniciaron actuaciones inspectoras relativas a los ejercicios de 2017 y 2018, con audiencia de la obligada tributaria, quien suscribió el acta de disconformidad el 24 de septiembre de 2021. Las actuaciones concluyeron con la resolución de 4 de febrero de 2022, mediante la que se aprobó liquidación por importe de 68.466,72 euros, fijándose la base imponible a través del método de estimación directa a partir de los datos consignados en los libros y registros comprobados.

El 23 de febrero de 2022, se inició un procedimiento sancionador por la presunta comisión una infracción leve por dejar de ingresar el tributo, formulándose propuesta de sanción por importe de 9.184,81 euros. La obligada tributaria no presentó alegaciones, por lo que el 26 de agosto de 2022 se dictó resolución confirmando la propuesta.

Contra ambas resoluciones interpuso la interesada sendas reclamaciones ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia (TEARG), que fueron desestimadas de forma acumulada mediante acuerdo de 31 de marzo de 2023.

Frente a la resolución de 31 de marzo de 2023, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, se interpuso recurso contencioso-administrativo seguido con el n.º 15584/2023, que fue estimado en sentencia de 3 de julio de 2024, dictada por el TSJ de Galicia.

La Sala de instancia -al exponer las pretensiones formuladas- sitúa el objeto del litigio en el fundamento de derecho primero, donde señala que:

«La demanda refiere esos hechos y pretende su anulación, sin que discuta la aplicación al caso del régimen ordinario de tributación al IVA, pero sí la vulneración del principio de neutralidad de tal tributo, ya que cuando la actora aplicó el régimen especial, emitió meros recibos de ventas y no facturas que permitieran repercutir a los destinatarios las cuotas del IVA devengado, que finalmente soportó, de lo que resulta que la liquidación que se practicó tenía que haber contemplado una regularización íntegra o completa de la tributación, lo que no se hizo e impidió que pudiera recuperar la totalidad de las cuotas regularizadas, con el consiguiente enriquecimiento injusto para la Hacienda Pública. En lo que se refiere a la sanción impuesta, sostiene que era improcedente, puesto que la conducta de la actora no fue culpable, al tiempo que su importe fue desproporcionado.

A la pretensión anulatoria y a sus motivos se opone el abogado del Estado, que comparte lo razonado en el acuerdo impugnado a propósito de que era posible que la obligada tributaria pudiera rectificar al alza las cuotas devengadas para sustituir los recibos por facturas para proceder a su posterior repercusión y a deducir el IVA, por lo que no se limitó su neutralidad, más aún cuando la liquidación se giró sobre los importes facturados con la reducción del importe del hipotético IVA que se tendría que haber devengado, lo que descarta el enriquecimiento injusto que la demanda denuncia; también sugiere que esta sala suspenda el curso de las actuaciones hasta que se resuelva el recurso de casación admitido por auto del Tribunal Supremo de 29.03.23. Finalmente, en cuanto a la sanción, la considera procedente y proporcionada, al aplicar la contribuyente de forma artificiosa un régimen de tributación indebido».

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre este particular -una vez advertidos el régimen jurídico y la jurisprudencia acerca del procedimiento para hacer efectiva la regularización íntegra- se contiene en el fundamento de derecho segundo con el siguiente tenor literal:

«En efecto, en este caso la liquidación que el 04.02.22 aprobó la Inspección Tributaria tomó los datos de las cuotas devengadas y el de las deducibles según las facturas de gastos, así como las cuotas del IVA que debía repercutir a los clientes, pero sin que aplicara a éstos el importe de las compensaciones ya deducidas en su oportunidad por los clientes de la actora, a lo que se añadió que era la obligada tributaria la que tendría que proceder a la refacturación dentro de un plazo de cuatro años, lo que era incorrecto; pues no cabía modificar (refacturar) facturas que nunca se habían emitido, sino emitir unas nuevas facturas.

Como se ha advertido en el primer fundamento de derecho, el abogado del Estado sugiere que esta sala suspenda el curso de las actuaciones a la espera de que el Tribunal Supremo resuelva el recurso de casación admitido por auto de 29.03.23, para decidir sobre si el plazo para rectificar la cuota repercutida es de uno o de cuatro años (plazo que estaría en función de la causa de la rectificación), suspensión que no se va a acordar, ya que tal controversia carece aquí de interés, pues sólo sería útil si se desestimara el recurso y fuera necesario confirmar el plazo de refacturación que se fijó en la liquidación de 04.02.22, o bien el que determinó el TEAR en su acuerdo de 31.03.23.

Son dos las razones por las que no va a adoptar esta sala tal decisión: la primera, porque es contraria al régimen jurídico antes descrito, que impone la obligación de depurar en el procedimiento de comprobación e investigación seguido todas las consecuencias de la

regularización -que no es una mera compensación para extinguir las deudas recíprocas-, regularización que debe ser íntegra y conforme a los principios informadores del IVA (su neutralidad); y la segunda, porque lo actuado con la liquidación de 04.02.22 supuso un enriquecimiento indebido en favor de la AEAT, puesto que los clientes de la actora -que fueron terceros ajenos a la cuestión- ya dedujeron la compensación del IVA prevista en el artículo 134 de la LIVA, sin que pueda ya la comunidad de bienes recurrente expedir por primera vez las facturas iniciales (antes recibos), por haberle pasado el plazo para ello, ya sea éste de uno o de cuatro años».

Finalmente, la sentencia estima el recurso anulando «la liquidación del IVA de 04.02.22, así como el acuerdo del TEAR de 31.03.23 que la confirmó, con la posibilidad de que, si lo estima oportuno, pueda ordenar la Administración Tributaria la retroacción de las actuaciones en el seno del procedimiento de inspección a los efectos de que regularice de forma íntegra la situación tributaria de la comunidad de bienes obligada».

Mediante escrito de 12 de julio de 2024, la Abogacía del Estado solicitó aclaración y/o complemento de sentencia, petición que fue estimada por auto de 11 de septiembre de 2024, que procedió a aclarar y completar el fundamento de derecho segundo, disponiendo que «la liquidación practicada se anula a fin de que se calcule la base imponible para fijar el IVA repercutido, entendiendo incluido en el precio de venta (del que se excluye el importe de la compensación abonada por el cliente) la cuota de IVA correspondiente».

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

## **SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.**

1.Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos, los artículos 88.4, 89 y 133 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido [«LIVA»].

2.Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que la sentencia de instancia estima el recurso contencioso-administrativo sobre la base de una determinada lectura del principio de neutralidad del IVA y de la regularización íntegra, prescindiendo de la correcta aplicación de los artículos 133, 88.4 y 89 de la LIVA y de la doctrina del TJUE sobre el denominado IVA incluido. Sostiene la parte recurrente que, de haberse aplicado dichos preceptos, la Sala de instancia habría debido concluir que era jurídicamente posible, de un lado, la repercusión a los clientes empresarios de las cuotas del impuesto correspondientes a las operaciones regularizadas y, de otro, el reintegro a la Hacienda Pública de las compensaciones indebidamente percibidas en el marco del REAGP, sin que ello supusiera vulnerar el principio de neutralidad ni desconocer la exigencia de regularización íntegra de la situación tributaria.

En este sentido, precisa la preparación que la Sala a quososlayó la obligación legal de exigir el reintegro de las compensaciones indebidamente percibidas (artículo 133 LIVA), de las reglas sobre repercusión y pérdida del derecho a repercutir (artículo 88.4 LIVA), y de la posibilidad de rectificar cuotas repercutidas dentro del plazo de cuatro años (artículo 89 LIVA), pese a que el recibo del REAGP «hace las veces de factura» y el cómputo del plazo se encontraba interrumpido por el inicio de las actuaciones inspectoras.

Sostiene asimismo que la sentencia realiza una aplicación incorrecta de la doctrina del TJUE sobre el «IVA incluido», pues ignora que según la sentencia de 1 de julio de 2021 (C-521/19) el IVA solo puede entenderse incluido en el precio cuando el sujeto pasivo no puede recuperar posteriormente el impuesto, circunstancia que no concurría en el caso porque «era posible la repercusión» de acuerdo con los artículos 88.4 y 89 LIVA. Por ello, la parte recurrente concluye que, de haberse seguido ese entendimiento, «la conclusión habría sido la contraria» y el recurso contencioso-administrativo debió ser desestimado, con la consiguiente confirmación de la liquidación impugnada y de la sanción asociada.

3.Subraya que la norma que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea.

4.Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras b), c) y f) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa [«LJCA»].

4.1.La doctrina fijada por la Sala de instancia puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) de la LJCA], ya que «imposibilita la regularización del IVA en todos aquellos supuestos en los que no se declaró de forma correcta el IVA con arreglo al régimen general y, en concreto, en todos aquellos casos en los que el contribuyente se sitúa de forma indebida en un régimen especial que implique la inexistencia de la obligación de liquidar e

ingresar el IVA de acuerdo con los principios generales». Añade la preparación que, la regularización implica no sólo que se proceda a una nueva liquidación conforme al régimen general, sino que, además, se exijan las compensaciones que el contribuyente ha declarado y el cliente que firma el recibo se ha deducido. Advierte que, «(n)o se trata, como parece entender el TSJG, de un importe deducido por nuestro contribuyente, sino de uno pagado y deducido por sus clientes y cobrado por el nuestro. Por tanto, no hay enriquecimiento injusto de la Administración, sino todo lo contrario».

**4.2.** La doctrina que sienta la sentencia recurrida afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso [ artículo 88.2.c) LJCA], en cuanto que «el criterio del TSJG es extensible a cualquier actividad agrícola que aplique indebidamente el régimen especial, ya sea porque no procede desde el inicio o por incumplimiento sobrevenido de los requisitos». Precisa que, la regularización de estos casos está establecida expresamente por la norma, sin que proceda su resolución con base en el principio de regularización íntegra.

**4.3.** La sentencia interpreta y aplica el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del TJUE [ artículo 88.2.f) LJCA], toda vez que «no aplica de forma correcta la sentencia del TJUE de 1 de julio de 2011, anteriormente citada, porque no señala con claridad que el efecto derivado de una operación mantenida oculta para la Hacienda Pública de cara al mantenimiento del principio de neutralidad del IVA», radica en considerar incluido el impuesto en el precio abonado a cambio de la entrega o servicio, corrigiendo a tal efecto el IVA devengado. Advierte la preparación que, conforme a la mencionada doctrina del TJUE en el asunto C-521/19, cuando una operación se ha mantenido oculta a la Hacienda Pública -sin declaración, sin factura y sin reflejo en otros tributos- la Administración, al reconstituir la operación en el marco de una inspección, debe considerar que el precio percibido incluye el IVA, salvo que el Derecho nacional permita posteriormente la repercusión y la deducción del IVA controvertido. Señala la parte recurrente que, la sentencia de instancia no expresa con claridad este efecto esencial, ni vincula adecuadamente el mantenimiento del principio de neutralidad del IVA con la necesidad de entender el impuesto incluido en el precio realmente abonado. Por ello, concluye que la resolución recurrida incurre en una interpretación incorrecta tanto del principio de neutralidad como del de regularización íntegra.

**5.** Por todo lo expuesto reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo, para «Determinar si cuando el sujeto pasivo del IVA omite indebidamente la aplicación del régimen general del IVA y aplica el régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca es o no posible refacturar o repercutir a sus clientes empresarios las cuotas de IVA que gravaron las entregas de bienes y si cabe la rectificación de las cuotas repercutidas».

**TERCERO.-** Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 31 de octubre de 2024, habiendo comparecido la Abogada del Estado como parte recurrente en la representación que legalmente tiene atribuida, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo señalado en el artículo 89.5 LJCA. De igual modo lo ha hecho como parte recurrida la representación procesal de don Hipolito, en su condición jurídica de liquidador de «DIRECCION000, CB», quien ha formulado oposición a la admisión del recurso.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, Magistrado de la Sección.

## RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

**PRIMERO.- Requisitos formales del escrito de preparación.**

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación ( artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y la parte recurrente, se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados y se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [ artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija una doctrina (i) gravemente dañosa para los intereses generales [ artículo 88.2.b) de la LJCA], (ii) que afecta a un gran

Síguenos en...



número de situaciones [ artículo 88.2.c) de la LJCA], (iii) que interpreta y aplica el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea [ artículo 88.2.f) de la LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

#### **SEGUNDO.- Cuestiones litigiosas y marco jurídico.**

La cuestión litigiosa que aquí se plantea gira en torno a la regularización practicada por la Inspección tributaria en el Impuesto sobre el Valor Añadido a una comunidad de bienes que, durante el periodo comprobado, aplicó indebidamente el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca en lugar del régimen general del impuesto. La controversia se centra en determinar las consecuencias jurídicas derivadas de esa indebida aplicación del régimen especial y, en particular, si la Administración podía exigir el reintegro de las compensaciones indebidamente percibidas, permitir o efectuar la repercusión de las cuotas del impuesto correspondientes a las operaciones realizadas y proceder a la rectificación de las cuotas impositivas declaradas.

Las normas que han de ser objeto de interpretación son los artículos 88.4, 89 y 133 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido [«LIVA»].

#### **TERCERO.- Verificación de la concurrencia de interés casacional objetivo en el recurso.**

El presente recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque el órgano judicial ha adoptado un criterio interpretativo, en la perspectiva jurídica que el caso ofrece, que puede resultar gravemente dañoso para los intereses generales [ artículo 88.2.b) de la LJCA] y afecta a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) de la LJCA], además de interpretar o aplicar el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho ( artículos 9.3 y 14 CE).

La cuestión suscitada en el presente recurso reviste interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, en cuanto exige determinar si, cuando el sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido omite indebidamente la aplicación del régimen general y tributa al amparo del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, resulta posible efectuar con posterioridad la repercusión y rectificación de las cuotas del impuesto correspondientes a las operaciones realizadas.

La posible relevancia casacional se aprecia, en primer lugar, en relación con la doctrina alegada por la parte recurrente y establecida por el Tribunal Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 1 de julio de 2021, asunto C-521/19 (CB), en la que se examinan expresamente supuestos de «operaciones sujetas al IVA-operaciones no declaradas a la Administración tributaria y por las que no se ha emitido factura». En dicha resolución se afirma que, cuando la Administración tributaria procede a reconstituir las cantidades entregadas y recibidas en operaciones ocultadas, el resultado de esa reconstitución «incluye el IVA soportado por dicha operación» -apartado 34-, salvo que, conforme al ordenamiento interno, sea «posible proceder a una rectificación del IVA» -apartado 35-. El fallo recoge esa conclusión al declarar que en la base reconstituida «debe considerarse un precio que incluye el IVA, a menos que, con arreglo al Derecho nacional, los sujetos pasivos tengan la posibilidad de proceder posteriormente a la repercusión y a la deducción del IVA controvertido a pesar del fraude». Esta doctrina, centrada en si el ordenamiento interno permite o no la repercusión y rectificación ulterior del impuesto, enlaza directamente con la cuestión aquí planteada.

En efecto, aun tratándose de un supuesto distinto, puede apreciarse que la cuestión no es totalmente nueva, habiéndose pronunciado esta Sala sobre las consecuencias derivadas de la incorrecta aplicación de un tipo de gravamen del IVA, entre otras, en la sentencia de 18 de marzo de 2024 (rec. 3834/2024), donde señalamos que «en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo del IVA ha facturado y autoliquidado el impuesto, aplicando incorrectamente un tipo reducido de gravamen y, tras ello, no puede rectificar las cuotas en virtud del artículo 89.Tres.1º LIIVA, no resulta procedente exigir el incremento de las cuotas del impuesto -por la aplicación del tipo general de gravamen- calculadas sobre el mismo importe de base imponible que se empleó para calcularlo con el tipo reducido, debiendo entenderse incluida, dentro de la cuantía total efectivamente percibida, la cuota debida del impuesto, calculada al tipo general» (fundamento jurídico tercero).

Por otro lado, se aprecia una disparidad en el tratamiento de la cuestión litigiosa que se evidencia al confrontar el criterio seguido por la sentencia recurrida con el adoptado en pronunciamientos de otros órganos jurisdiccionales. Entre otras, en la Sentencia de la Audiencia Nacional, de 22 de febrero de 2012 (rec. 78/2011), dictada en un supuesto en el que la Administración regulariza la situación de una comunidad de bienes que venía aplicando el Régimen Especial de Agricultura, Ganadería y Pesca (REAGP) y pasa a exigirle las cuotas del IVA correspondientes al Régimen General, se manifiesta que:

«La neutralidad del impuesto exige que se liquide en forma, en este caso dentro del Régimen General, y que se restituya lo indebidamente percibido. En cualquier caso, la Administración le reconoce expresamente la aplicación de lo dispuesto en los arts. 88 y 89 LIVA que regulan la repercusión del impuesto y la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas, con fundamento en cuyas previsiones podrá repercutir a sus clientes empresarios las cuotas de IVA que gravaron las correspondientes operaciones. Igualmente ha reconocido que, a tales efectos, se entiende interrumpida la prescripción. Esta solución encuentra su fundamento en la normativa tributaria, y así había sido reconocido por la Dirección General de Tributos, en la contestación dada a la consulta vinculante V0698/2007 [...].

No se aprecia en consecuencia ni la concurrencia del denunciado enriquecimiento injusto de la Administración, ni la quiebra del principio de neutralidad del impuesto, debiendo desestimarse el recurso.» (FJ Tercero).

Todo lo expuesto, evidencia la necesidad de un pronunciamiento de esta Sala que permita establecer doctrina sobre la cuestión controvertida y completar nuestra jurisprudencia sobre el alcance de la repercusión y rectificación de las cuotas del IVA cuando el sujeto pasivo ha aplicado indebidamente el régimen especial y se somete a regularización en el régimen general.

En consecuencia, en virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con su artículo 90.4, y considerando que concurren los supuestos de interés casacional objetivo contemplados en el artículo 88.2, apartados b), c) y f) procede admitir este recurso de casación.

#### **CUARTO.- Admisión del recurso de casación. Normas objeto de interpretación.**

1. Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

*Determinar si, cuando el sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido omite indebidamente la aplicación del régimen general y tributa al amparo del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, resulta posible efectuar con posterioridad la repercusión y rectificación de las cuotas del impuesto correspondientes a las operaciones realizadas.*

2. A estos efectos, el recurrente plantea la necesidad de interpretar:

- El artículo 88.4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido [«LIVA»], que dispone:

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

- El artículo 89 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido [«LIVA»], que establece:

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

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

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

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, no procederá la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas en los siguientes casos:

1.º Cuando la rectificación no esté motivada por las causas previstas en el artículo 80 de esta Ley, implique un aumento de las cuotas repercutidas y los destinatarios de las operaciones no actúen como empresarios o profesionales, salvo en supuestos de elevación legal de los tipos

impositivos, en que la rectificación podrá efectuarse en el mes en que tenga lugar la entrada en vigor de los nuevos tipos impositivos y en el siguiente.

2.º Cuando sea la Administración Tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho sujeto pasivo participaba en un fraude, o que sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude.

Cuarto. La rectificación de las cuotas impositivas repercutidas deberá documentarse en la forma que reglamentariamente se establezca.

Cinco. Cuando la rectificación de las cuotas implique un aumento de las inicialmente repercutidas y no haya mediado requerimiento previo, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo establecido en los artículos 26 y 27 de la Ley General Tributaria. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la rectificación se funde en las causas de modificación de la base imponible establecidas en el artículo 80 de esta Ley o se deba a un error fundado de derecho, el sujeto pasivo podrá incluir la diferencia correspondiente en la declaración-liquidación del periodo en que se deba efectuar la rectificación.

Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

a) Iniciar ante la Administración Tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

En los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, el sujeto pasivo deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que fueron declaradas las cuotas devengadas».

- El artículo 133 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido [«LIVA»], que señala:

«Las compensaciones indebidamente percibidas deberán ser reintegradas a la Hacienda Pública por quien las hubiese recibido, sin prejuicio de las demás obligaciones y responsabilidades que le sean exigibles».

#### **QUINTO.- Publicación en la página web del Tribunal Supremo.**

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

#### **SEXTO.- Comunicación y remisión.**

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

#### **LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA:**

1º) Admitir el recurso de casación n.º 8857/2024, preparado por la representación procesal de la Administración del Estado, contra la sentencia dictada el 3 de julio de 2024, por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

*Determinar si, cuando el sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido omite indebidamente la aplicación del régimen general y tributa al amparo del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, resulta posible efectuar con posterioridad la repercusión y rectificación de las cuotas del impuesto correspondientes a las operaciones realizadas.*

**3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, los artículos 88.4, 89 y 133 de la Ley 32/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido [«LIVA»].**

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

**4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.**

**5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.**

**6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.**

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme ( artículo 90.5 de la LJCA).  
Así lo acuerdan y firman.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).