

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ075311

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 1388/2019, de 17 de octubre de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 4809/2017

**SUMARIO:**

**IVA. Devoluciones. Principio de la íntegra regularización.** La sentencia objeto de este recurso de casación, si bien considera que el derecho a la regularización completa, incluso de oficio, ha sido reconocido por un criterio jurisprudencial constante, desestima el recurso contencioso administrativo y acuerda que por la Administración se inicie de oficio un procedimiento de devolución de ingresos sin prejuzgar su resultado. La discusión se centra sobre el hecho de saber si las cuotas indebidamente repercutidas han sido o no ingresadas, ahora bien, mientras que la Administración considera que dicha circunstancia se debe dirimir en un procedimiento independiente, la recurrente mantiene que en el procedimiento de inspección deberían haberse determinado todos los requisitos que establece el art. 14.2 c) RGRVA para determinar la procedencia de la devolución, entre otros, averiguar si, efectivamente, dichas cuotas habían sido o no ingresadas. La Sala considera que no cabe mantener aquí la procedencia de acudir a un eventual procedimiento autónomo (específico de devolución) cuando de manera nuclear y principal, las cuestiones a solventar no son sino una consecuencia directa e inmediata de lo que se discutió, analizó y comprobó por la Administración en el seno del procedimiento de inspección. Finalmente fija como criterio que en las circunstancias específicas del caso, el art. 14.2 c) RGRVA, interpretado a la luz del principio de regularización íntegra, comporta que, cuando en el seno de un procedimiento de inspección la Administración regularice la situación tributaria de quien se dedujo las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas, deberá analizar también la concurrencia de los requisitos necesarios para, en su caso, declarar su derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente soportó., por lo que ha lugar al recurso de casación contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Cataluña, al remitir al recurrente a un ulterior procedimiento de devolución, en contra del contenido interpretativo que se acaba de expresar, sentencia que se casa y anula [Vid., ATS, de 31 de enero de 2018, recurso n.º 4809/2017 (NFJ075312) que admite el recurso de casación, y la STSJ de Cataluña de 23 de mayo de 2017, recurso n.º 966/2013 (NFJ075313) que se casa y anula].

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 3, 140, 141, 145, 148 y 150.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 102 y 104.

RD 520/2005 (RGRVA), art. 14.

**PONENTE:***Don José Díaz Delgado.*

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN

Don JOSE DIAZ DELGADO

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JESUS CUDERO BLAS

Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

Don ISAAC MERINO JARA

## TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.388/2019

Fecha de sentencia: 17/10/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4809/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 17/09/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4809/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1388/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 17 de octubre de 2019.

Esta Sala ha visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los señores arriba anotados, el recurso de casación que con el número 4809/2017 ante la misma pende de resolución, interpuesto por AUTOTRANSPORTS RAVIGO SL representada por el procurador don Jacobo Gandarillas Marcos y defendida por el Sr. MIRÓ AYATS VERGÉS, contra la sentencia de 23 de mayo de 2017 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña,

Siendo parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado don Vicente Bartual Ramón.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva que copiada literalmente dice:

"Se desestima el recurso contencioso administrativo número 966/2013 interpuesto por la entidad AUTO TRANSPORTES RAVIGO, S.L., contra el acto objeto de esta litis; sin perjuicio de que por la Administración se inicie de oficio un procedimiento de devolución de ingresos y sin prejuzgar su resultado; con imposición en costas a la recurrente hasta el límite máximo de quinientos euros".

#### Segundo.

Notificada la anterior sentencia por AUTO TRANSPORTES RAVIGO, S.L., se preparó recurso de casación, y la Sala de instancia lo tuvo por preparado y remitió las actuaciones a este Tribunal con emplazamiento de las partes.

#### Tercero.

Recibidas las actuaciones, el auto de 31 de enero de 2018 de la Sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo resolvió admitir el recurso de casación y determinar cuál era la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, lo que efectuó en los términos que se indican más adelante en el apartado de " fundamentos de derecho" de la actual sentencia.

#### Cuarto.

La representación de la parte recurrente presentó escrito de interposición de su recurso de casación de fecha 11 de abril de 2018, en el que, tras exponer los hechos y argumentos en que se apoyaba, se terminaba así:

"SUPLICO que (...) estimando el recurso, anule la Sentencia impugnada y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras a los efectos de proceder a la devolución del IVA indebidamente repercutido. Todo ello con imposición de costas a la parte recurrida".

#### Quinto.

El Abogado del Estado, en el trámite de oposición al recurso de casación que le fue conferido, argumentó en los términos a los que más adelante se hará referencia.

Señaló que en relación con la cuestión doctrinal suscitada postulaba la siguiente interpretación:

" En los supuestos en que se practique una regularización por parte de la Administración Tributaria, al considerar que resulta improcedente la repercusión de las cuotas del IVA, dicha regularización debe abarcar tanto a la deducción del IVA indebidamente soportado como a la devolución de las cuotas soportadas de modo que conlleve el reconocimiento del derecho a la devolución de los ingresos indebidos, salvo si concurre una situación de fraude o abuso en que la devolución deberá efectuarse, en su caso, previa tramitación del correspondiente procedimiento iniciado con esa finalidad al margen del procedimiento inspector "

Y finalizó su oposición con esta petición:

".. sentencia por la que fijando como doctrina la que se postula en el apartado anterior, desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho."

#### **Sexto.**

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección consideró necesaria la celebración de vista pública, que tuvo efectivamente lugar en el día señalado de 17 de septiembre de 2019, y a cuya terminación se inició la deliberación para la votación y fallo del recurso, que continuó en sesiones sucesivas, y que concluyó con el resultado que ahora se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**Primero.** *Hechos y actos administrativos litigiosos; proceso de instancia; e indicación de quien es aquí la parte recurrente en la actual casación.*

1. La Inspección de los Tributos inició actuaciones contra AUTOTRANSSPORTS RAVIGO SL en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) de los ejercicios 2004 a 2006. La regularización practicada consistió en considerar no deducible el IVA soportado de unas facturas emitidas por determinados proveedores, al considerar que los servicios prestados eran simulados.

2. Contra el Acuerdo de Liquidación se interpuso una reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Cataluña, que fue desestimada y posteriormente un recurso contencioso administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, tramitado con el número 966/2013.

3. La recurrente solicitó la anulación de la liquidación de IVA ante el TSJ de Cataluña entre otros motivos, en base a que la negación de la deducibilidad del IVA soportado por unas operaciones calificadas por la propia Inspección de inexistentes, comportaba el reconocimiento de la devolución a RAVIGO de las cuotas de IVA indebidamente repercutidas por estos proveedores y que fueron ingresadas en el Tesoro Público.

4. La pretensión anulatoria se fundamentaba en lo dispuesto en el artículo 14.2.c) del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de revisión en vía administrativa (en adelante RGRVA), que reconoce que procede la devolución del IVA al sujeto que lo haya soportado indebidamente (en este caso RAVIGO) cuando (i) dicho IVA no se haya deducido - en nuestro caso la Inspección ha negado su deducción al considerar que los servicios prestados eran inexistentes- y (ii) las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas por el sujeto que las ha repercutido, mediante su consignación en su autoliquidación del IVA.

5. En base a lo anterior, dicha parte argumentó que, si se anulaba la deducibilidad de estos IVAS repercutidos, en pro del principio de regularización completa, la Administración venía obligada a reconocer la devolución a favor de RAVIGO, por la cuantía del IVA ingresado por el sujeto repercutido. En consecuencia, el incremento de base imponible solo debía ser por la diferencia entre ambos importes.

6. El TSJ de Cataluña en la sentencia ahora recurrida, en ningún momento niega que se cumplan los requisitos exigidos en el artículo 14.2.c) del RGRVA. Sin embargo, en lugar de anular la liquidación y reconocer que es de aplicación el principio de regularización íntegra que obliga a reconocer la devolución del IVA en el seno del procedimiento inspector, considera que lo procedente en este caso es que la Administración inicie de oficio un ulterior procedimiento de devolución para dirimir esta cuestión. Es decir, deja en manos de la Administración la decisión de acordar la devolución en un procedimiento posterior.

7. La recurrente sostiene que la interpretación de la sentencia de instancia es contraria a los principios de regularización íntegra y neutralidad, pues cuando la Inspección advierte, tras realizar las oportunas actuaciones, que un contribuyente ha sido objeto de una repercusión indebida de cuotas de IVA, la regularización que se practique debe realizar dos actuaciones diferenciadas, por un lado eliminar la deducción de ese IVA indebidamente soportado, y por otro, en aplicación del precepto citado, acordar en unidad de acto -esto es en sede del procedimiento de inspección- la devolución de esas cuotas a ese mismo contribuyente que soportó la repercusión, en el importe efectivamente ingresado por el repercutido a la Hacienda Pública.

8. Contra la sentencia del TSJ de Cataluña de 23 de mayo de 2017 se interpuso casación, al entender que (i) el TSJ de Cataluña realizaba una interpretación de las normas de derecho estatal en las que fundamenta el fallo, contradictoria con la de otros órganos jurisdiccionales, en este caso la Audiencia Nacional y el TSJ de Madrid, que en supuestos idénticos consideraban que la Administración debía declarar en unidad de acto la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas por el proveedor cuya operación han considerado simulada y (ii) que dicha interpretación afectaba a un gran número de situaciones.

#### **Segundo.** *El auto de admisión.*

La Sección Primera de esta Sala, por Auto de 31 de enero de 2018 ha identificado el precepto legal que será objeto de interpretación, el artículo 14.2 RGRVA, entendiendo que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consistente en determinar si en los supuestos en que se practique una regularización por parte de la Administración Tributaria, al considerar que resulta improcedente la repercusión de las cuotas del IVA, dicha regularización debe abarcar tanto a la deducción del IVA indebidamente soportado como a la devolución de las cuotas soportadas, de modo que conlleve el reconocimiento del derecho a la devolución de los ingresos indebidos o, por el contrario, ha de limitarse a la negación de la deducibilidad del IVA soportado por las cuotas indebidamente repercutidas.

**Tercero.** *Los razonamientos que efectúa la sentencia recurrida para justificar su fallo estimatorio respecto de esa concreta cuestión de la procedencia o no de la devolución a la recurrente, de lo que se había descontado como IVA soportado por los servicios que le habían prestado las personas físicas.*

Figuran en su fundamento de derecho cuarto, que se expresa de esta manera:

" CUARTO: En lo que respecta a la segunda cuestión, la demandante argumenta que si la inspección entiende que las personas físicas que prestaron los servicios no eran empresarios, por lo que no procedía la ensilan de las facturas, y si no se acepta la existencia de los servicios sujetos a IVA, ni por tanto la deducción, la consecuencia es que existió una indebida repercusión, y por ello debe reconocerse la devolución, conforme al art. 14.2: -c) del Reglamento de Revisión aprobado por RD 520/2005 Y la preceptiva regularización completa.

Como hemos dicho en la Sentencia 355/2013, antes citada el derecho a la regularización completa, incluso de oficio, ha sido reconocido por un criterio jurisprudencial constante.

Sin embargo ello no debe llevar a la anulación del acto de liquidación, tal como se pretende, es decir a dejar sin efecto la declarada no deducibilidad de las facturas, sino a acordar que por la Administración inicie de oficio el procedimiento de devolución, sin que ello prejuzgue su resultado, máxime teniendo en cuenta que siendo el presupuesto de la devolución el ingreso por los remitentes de las factures, hay que ponderar el hecho de que estos tributaban por el régimen simplificado.

Por lo mismo, no procede la anulación de la sanción por cuanto en esta sentencia no se prejuzga el resultado del procedimiento que se inicie, sin que quepa duda de la concurrencia de culpabilidad, sobre lo que la

recurrente no argumenta de forma específica al caso, por cuanto de lo actuado resulta la concurrencia de circulación y por tanto la creación de un artificio, para eludir en parte la cuota debida".

**Cuarto.** *La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia según el auto de admisión del recurso de casación.*

La parte dispositiva del auto se expresa así:

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

Determinar si en los supuestos en que se practique una regularización por parte de la Administración Tributaria, al considerar que resulta improcedente la repercusión de las cuotas del IVA, dicha regularización debe abarcar tanto a la deducción del IVA indebidamente soportado como a la devolución de las cuotas soportadas, de modo que conlleve el reconocimiento del derecho a la devolución de los ingresos indebidos o, por el contrario, ha de limitarse a la negación de la deducibilidad del IVA soportado por las cuotas indebidamente repercutidas.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 14.2.c) del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa."

**Quinto.** *El recurso de casación.*

Consta de tres apartados.

Uno inicial de antecedentes, en el que se hace una reseña de las actuaciones administrativas, el proceso y la sentencia de instancia y el auto de admisión de la actual casación, en términos similares a los de los anteriores fundamentos de derecho de la actual sentencia.

Otro de infracciones normativas y jurisprudenciales.

Y un último en el que se concretan las pretensiones deducidas y los pronunciamientos solicitados.

La exposición de estos dos últimos apartados consiste, en esencia, en lo que sigue.

1. La infracción normativa es referida al artículo 14.2.c) del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo [RGRVA], cuyo contenido también se transcribe por el recurso:

"Artículo 14. *Legitimados para instar el procedimiento de devolución y beneficiarios del derecho a la devolución.*

(...)

2. Tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades:

a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado el ingreso indebido, salvo en los casos previstos en los párrafos b) y c) de este apartado, así como los sucesores de unos y otros.

b) La persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a cuenta, cuando el ingreso indebido se refiera a retenciones soportadas o ingresos a cuenta repercutidos. No procederá restitución alguna cuando el importe de la retención o ingreso a cuenta declarado indebido hubiese sido deducido en una autoliquidación o hubiese sido tenido en cuenta por la Administración en una liquidación o en una devolución realizada como consecuencia de la presentación de una comunicación de datos.

Cuando el ingreso a cuenta declarado indebido no hubiese sido repercutido, las personas o entidades indicadas en el párrafo a). No procederá restitución alguna cuando el importe del ingreso a cuenta hubiese sido deducido en una autoliquidación o hubiese sido tenido en cuenta por la Administración en una liquidación o en una devolución realizada como consecuencia de la presentación de una comunicación de datos, sin perjuicio de las

actuaciones que deba desarrollar el perceptor de la renta para resarcir a la persona o entidad que realizó el ingreso a cuenta indebido.

c) La persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades. No obstante, únicamente procederá la devolución cuando concurren los siguientes requisitos:

1.º Que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura cuando así lo establezca la normativa reguladora del tributo.

2.º Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas. Cuando la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo tenga derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas o satisfechas por la misma, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando dicha persona o entidad las hubiese consignado en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.

No obstante, lo anterior, en los casos de autoliquidaciones a ingresar sin ingreso efectivo del resultado de la autoliquidación, sólo procederá devolver la cuota indebidamente repercutida que exceda del resultado de la autoliquidación que esté pendiente de ingreso, el cual no resultará exigible a quien repercutió en el importe concurrente con la cuota indebidamente repercutida que no ha sido objeto de devolución.

La Administración tributaria condicionará la devolución al resultado de la comprobación que, en su caso, realice de la situación tributaria de la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo.

3.º Que las cuotas indebidamente repercutidas y cuya devolución se solicita no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron, a quien las repercutió o a un tercero.

4.º Que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. En el caso de que el derecho a la deducción fuera parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiese resultado deducible."

El básico argumento que se efectúa para intentar justificar esa infracción normativa denunciada se puede resumir en esto: que la solución seguida por ella ---consistente en decidir la desestimación del recurso de jurisdiccional y remitir la devolución a lo que resulte del procedimiento administrativo que se inicie de oficio con dicha finalidad es contraria a los principios de neutralidad del IVA y regularización íntegra.

El desarrollo de esa argumentación, como también la invocación de sentencias con las que pretende sostenerse la infracción jurisprudencial denunciada, se efectúa con estas concretas afirmaciones:

(a) Se arranca señalando que el sistema de funcionamiento del IVA comporta, de un lado, un empresario o profesional que lo repercute y tiene la obligación de declararlo e ingresarlo; y, de otro, otra persona que soporta la repercusión y, de ser también empresario o profesional, tiene el derecho a poderse deducir.

(b) Se dice que, siendo el propósito de este tributo que la carga fiscal recaiga sobre el consumidor, el objetivo de la neutralidad que debe regir en relación con todos los operadores económicos que intervienen en el ciclo de producción y distribución de bienes y servicios que intervienen en el ciclo de producción sólo se alcanza con el derecho de deducción de la repercusión soportada o con su devolución.

(c) Se afirma que, en el presente caso, con posterioridad a las autoliquidaciones del prestador del servicio que repercutió el IVA a la mercantil aquí recurrente, se ha resuelto que esa repercusión ha sido incorrecta; y que esto ha provocado una doble consecuencia: (i) el obligado tributario que repercutió el IVA lo ha declarado e ingresado; y (ii) y el obligado tributario que lo soportó, según lo resuelto por la sentencia recurrida, no tiene derecho a deducírselo. Lo que configura una situación contraria al ya mencionado principio de neutralidad del IVA.

(d) Se aduce que el legislador ha previsto un mecanismo para corregir dicha situación, consistente en esa previsión del artículo 14.2 del RGVA que otorga el derecho a la devolución para el sujeto que soportó un IVA incorrectamente repercutido; y se reconoce que este precepto no establece el mecanismo para la devolución en los casos en los que la incorrección de la repercusión resulta de un procedimiento inspector.

(e) Se defiende que el derecho a la devolución nació en el mismo momento en que la Inspección negó la deducción del IVA soportado y, por tal razón, la interpretación que la sentencia recurrida efectúa del anterior precepto reglamentario es contraria al principio de neutralidad del IVA que se viene mencionando; y se viene a sostener que ello es así porque el criterio de la Sala "a quo" de negar la devolución en el procedimiento de Inspección y obligar a acudir a otros procedimientos al empresario que soportó una indebida repercusión supone

para este último una traba o diferimiento de la devolución no compatible con ese repetido principio de neutralidad. Como también se invoca la doctrina que en orden al principio de neutralidad se contiene en la STS 4 de julio de 2007 (recurso 96/2002).

(f) Se esgrime también que la solución de la sentencia recurrida deja al libre albedrío de la Administración la recuperación de las cuotas de IVA indebidamente repercutidas; y es, así mismo, contraria al principio de regularización íntegra reconocida por los tribunales de justicia (se citan las SSTS de 18 de octubre de 2012 y 6 de noviembre de 2014).

(g) Y se denuncia, igualmente, la posibilidad de que se produzca para la Administración un enriquecimiento injusto si obtiene por una doble vía el mismo importe: la directa de recaudación de las cuotas devengadas y la indirecta de denegar la deducción de esas mismas cuotas.

2. La pretensión deducida es la nulidad de la sentencia recurrida; y la doctrina cuya declaración se reclama es esta:

"que en los casos en los que se declare improcedentemente por parte de la Administración Tributaria, la repercusión de unas cuotas de IVA se reconozca en unidad de acto el derecho a su devolución al obligado tributario que ha soportado la repercusión, sin ser necesario acudir a un procedimiento posterior iniciado de oficio por la Administración."

**Sexto.** *La oposición del Abogado del Estado al recurso de casación.*

Es de diferenciar en ella entre los argumentos de oposición y el criterio interpretativo que se pide a esta Sala sobre la cuestión de interés casacional delimitada en el auto de admisión del recurso de casación

I. Los argumentos de oposición.

Para negar la infracción denunciada se aducen estas consideraciones que siguen.

(1) La parte recurrente no cuestiona la regularización.

Se recuerda a este respecto que la regularización tuvo lugar porque las facturas aportadas para deducirse el IVA se consideró que eran simuladas por no responder a servicios efectivamente prestados.

Y se añade que hubo simulación con un ahorro fiscal en el IVA, porque las personas que emitieron esas facturas tributaban en el régimen simplificado.

(2) La operatividad del principio de neutralidad requiere la inexistencia de fraude.

Se afirma que no consta acreditado en el recurso que las personas que repercutieron el IVA en factura lo hayan declarado e ingresado.

Se niega, además, la posibilidad que se haya ingresado en su totalidad el IVA repercutido a la recurrente, porque las personas físicas cuya prestación de servicios se simuló tributaban por el régimen simplificado IVA y esto, de existir el ingreso, habría conllevado para ellas un ahorro fiscal entre lo repercutido y lo ingresado.

Se dice que dicha mercantil participó en el fraude porque las personas que repercutieron los servicios simulados eran socios de la entidad o hija de estos.

Y se invoca la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión de Europea -TJUE- (con cita de la sentencia de 28 de julio de 2015) sobre que quien mediante el fraude impide el buen funcionamiento del IVA no puede invocar en su favor los principios rectores de dicho sistema.

(3) No ha habido vulneración de los principios de eficiencia y limitación de costes indirectos en la solución seguida por la sentencia recurrida de remitir la devolución a la iniciación de oficio del correspondiente procedimiento.



Se dice que esto no supone dejar al arbitrio de la Administración esa devolución ni desamparar a la mercantil recurrente, porque el fallo de la sentencia recurrida ordena esa iniciación y lo hace con esta aclaración "sin que ello prejuzgue su resultado".

(4) La no vulneración tampoco del principio de regularización integra.

Se consideran inaplicables al caso presente las sentencias invocadas por ir referidas a situaciones no coincidentes (al no existir en ellas discusión sobre el ingreso ni concurrir fraude).

Se sostiene la necesidad de ese ulterior procedimiento, debido a la complejidad que tiene determinar el importe que ha de ser, en su caso, objeto de devolución, dado el régimen simplificado del IVA por el que tributan las personas que efectuaron la repercusión; y a que, por tal razón, esa determinación se aparta de la materia principal sobre la que versó el procedimiento inspector.

Y se aduce que el caso presente tiene su reflejo en el artículo 14.2.c) RGRVA, porque este precepto supedita la devolución a la comprobación de la situación tributaria de la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo.

II. El criterio interpretativo cuya fijación se solicita es este:

" En los supuestos en que se practique una regularización por parte de la Administración Tributaria, al considerar que resulta improcedente la repercusión de las cuotas del IVA, dicha regularización debe abarcar tanto a la deducción del IVA indebidamente soportado como a la devolución de las cuotas soportadas de modo que conlleve el reconocimiento del derecho a la devolución de los ingresos indebidos, salvo si concurre una situación de fraude o abuso en que la devolución deberá efectuarse, en su caso, previa tramitación del correspondiente procedimiento iniciado con esa finalidad al margen del procedimiento inspector "

**Séptimo.** *La delimitación de la controversia: las perspectivas sustantiva y procedimental.*

A la vista de cuanto se acaba de exponer, la Administración detectó que determinados servicios facturados a la recurrente, por terceros no conformaban, en realidad, el hecho imponible del IVA, al apreciar un supuesto de simulación.

Esta circunstancia no se discute en el debate jurídico que nos ocupa por cuanto, de entrada, ambas partes coinciden en reconocer la improcedencia de la repercusión de cuotas de IVA que fueron soportadas por la recurrente. Es a partir de aquí donde surgen las divergencias, específicamente centradas en torno al derecho a la devolución de esas cuotas.

Con relación a esta cuestión subyace un doble planteamiento que conviene tener en cuenta. Una cosa es, por un lado, determinar y, en su caso, declarar la existencia del derecho a la devolución de las cuotas y, otra distinta, delimitar el cauce procedimental para llegar a dicha conclusión.

La primera cuestión comporta una dimensión netamente sustantiva mientras que la segunda sugiere, más bien, una perspectiva de carácter procedimental.

En el presente caso, la sentencia objeto de este recurso de casación, si bien considera que el derecho a la regularización completa, incluso de oficio, ha sido reconocido por un criterio jurisprudencial constante, desestima el recurso contencioso administrativo y acuerda que por la Administración se inicie de oficio un procedimiento de devolución de ingresos sin prejuzgar su resultado.

De este modo, la Sala de Barcelona se pronuncia desde esa segunda perspectiva, la procedimental, rechazando la tesis de la recurrente en torno al principio de integra regularización que, en su opinión, hubiese determinado junto al rechazo de la deducción, acordar, en unidad de acto, la devolución de las cuotas en el seno del procedimiento de inspección.

El corpus argumental de la sentencia impugnada tiene en cuenta que siendo el presupuesto de la devolución el ingreso por los remitentes de las facturas, hay que ponderar el hecho de que éstos tributaban por el régimen simplificado. Aunque la sentencia no lo exprese, todo parece indicar que esta última circunstancia (que los repercutidos tributasen por el régimen simplificado) comporta una dificultad añadida a la hora de determinar la procedencia (y cuantía) de la devolución en el procedimiento inspector, como así se puso de manifiesto en la vista por el representante de la Administración.

Desde la óptica sustantiva, en casos como el que nos ocupa, es decir, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades (en este caso, antes de concluirse su improcedencia, las cuotas soportadas por la recurrente), únicamente procederá la devolución cuando concurren los requisitos expresados por el artículo 14.2.c del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, precepto ya transcrito anteriormente.

Al respecto, la discusión se centra sobre el hecho de saber si las cuotas indebidamente repercutidas han sido o no ingresadas (artículo 14.2.c). 2º). En la vista, el recurrente en esta casación y el Abogado del Estado coincidieron en que, efectivamente, se desconoce si dichas cuotas fueron o no ingresadas por los terceros repercutidores.

Ahora bien, mientras que la Administración considera que dicha circunstancia se debe dirimir en un procedimiento independiente, la recurrente mantiene que en el procedimiento de inspección deberían haberse determinado todos los requisitos que establece el artículo 14.2.c del Real Decreto 520/2005 para determinar la procedencia de la devolución, entre otros, averiguar si, efectivamente, dichas cuotas habían sido o no ingresadas.

Consecuentemente, como así recoge el propio auto de admisión, es aquí donde se encuentra el elemento nuclear de la controversia, lo que nos lleva necesariamente, a indagar la segunda de las perspectivas anteriormente enunciadas, es decir, la procedimental, a la vista de la virtualidad del principio de íntegra regularización al que se refieren las partes de este recurso.

**Octavo.** *La devolución de tributos indebidos en el caso de tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión.*

Ambas partes fundamentan, principalmente, sus posturas en una visión contrapuesta del principio de íntegra regularización.

Por un lado, el recurrente defiende que, en unidad de acto, procedía en el procedimiento de inspección acordar la devolución de las cuotas indebidamente soportadas.

Por otro lado, la Administración entiende que la operatividad de ese principio ha sido reconocida jurisprudencialmente para otros supuestos, apuntando, además, que no cabe su aplicación a los efectos pretendidos en situaciones de fraude o abuso.

Sin perjuicio del principio de íntegra regularización, cuya virtualidad en el seno del procedimiento inspector se analizará en el siguiente fundamento de derecho, conviene poner de manifiesto que, a partir de la lectura conjunta del artículo 14.3 con relación al artículo 14.1 c) del Reglamento de revisión en vía administrativa, el derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos se confiere -por lo que aquí importa- a la persona o entidad que haya soportado la repercusión cuando el ingreso indebido se refiera a tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión.

Pues bien, de conformidad con el artículo 14.3 del Reglamento de revisión en vía administrativa, ese derecho a la devolución de ingresos indebidos podrá solicitarse por el obligado tributario que soportó la repercusión indebidamente, instando la rectificación de la autoliquidación mediante la que se hubiese realizado el ingreso indebido.

En estos casos específicos, el artículo 14.3 del Reglamento 2005 conecta con la previsión del artículo 120.3 LGT que habilita al obligado tributario que considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, a instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que reglamentariamente se establezca; y con el artículo 221.4 LGT en cuya virtud, cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del art.120 de la LGT.

Ahora bien, estos preceptos se refieren a procedimientos específicos, en virtud de los cuales un obligado tributario insta la devolución de los ingresos indebidos, específicamente, de las cuotas indebidamente repercutidas.

Sin embargo, el escenario en el que nos encontramos es aquí otro distinto, pues existe ya un procedimiento de inspección cuyo objeto versa, precisamente, sobre la improcedencia de tributar por IVA y, por ende, de repercutir cuotas, de soportar la repercusión y, en definitiva -si se considera que concurren los requisitos anteriormente referidos del artículo 14 del reglamento de 2005-, de obtener la devolución de dichas cuotas.

Por tanto, no cabe mantener aquí la procedencia de acudir a un eventual procedimiento autónomo (específico de devolución) cuando de manera nuclear y principal, las cuestiones a solventar no son sino una consecuencia directa e inmediata de lo que se discutió, analizó y comprobó por la Administración en el seno del procedimiento de inspección.

**Noveno.** *El principio de íntegra regulación: significado y fundamentos*

La existencia de un procedimiento inspector determina la entrada en escena del invocado principio de íntegra regularización con relación a la situación tributaria del inspeccionado y que, de acuerdo con nuestra jurisprudencia, opera tanto en las actuaciones inspectoras de alcance general como en las de alcance parcial, siempre que se respete dicho alcance, lo que obliga a atender a todos los componentes que conformen el ámbito material sobre el que se desarrolle la actuación inspectora de carácter parcial (véase, por todas, la sentencia de 26 de enero de 2012 (rec. 5631/08, FJ 3º)

Esta sentencia analiza la operatividad del principio de íntegra regularización en el procedimiento de comprobación limitada: "se ha puesto de manifiesto que el artículo 140.1 de la Ley General Tributaria de 2003 ha venido a suplir el vacío de que adolecía el artículo 123 de la Ley homónima de 1963, que nuestra jurisprudencia intentó colmar apelando al principio de íntegra regularización de la situación tributaria del obligado, tanto en las actuaciones generales como en las de alcance parcial o limitado, debiendo atenderse, en este segundo caso, a los componentes que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación" (sentencia de 26 de enero de 2012 (rec. 5631/08, FJ 3º)

De esta manera, el principio de íntegra regularización contextualiza la prohibición de una nueva regularización -a la que se refiere el artículo 140.1 LGT, en el ámbito del procedimiento de comprobación limitada - con relación a las circunstancias del objeto tributario comprobado (obligación tributaria, elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación).

En nuestra sentencia de 25 octubre 2015 (rec. 3857/2013) rechazamos la incongruencia omisiva aducida por la Administración recurrente por la circunstancia de que, en su opinión, la sentencia de instancia no se había pronunciado sobre el procedimiento adecuado para la devolución de las cuotas de IVA. Además, enfatizamos que el incumplimiento de los requisitos formales previstos para la devolución de las cuotas de IVA soportadas no puede implicar, contradiciendo el principio de neutralidad, la negación del derecho a la devolución del IVA: "esta Sala reiteradamente ha reconocido en este mismo tributo la necesidad de la regularización íntegra de los sujetos pasivos inspeccionados y la prevalencia del cumplimiento de los requisitos materiales sobre el de los requisitos formales en aplicación del principio de neutralidad del impuesto."

Prácticamente de forma coetánea, en nuestra sentencia de 7 octubre 2015, ref. 2622/2013 mantuvimos la tesis que patrocina la parte recurrente sobre la base del principio de íntegra regularización, pese a que declaramos sin objeto el recurso de casación que, en aquella ocasión, también había interpuesto el Abogado del Estado.

En efecto, esta sentencia da respuesta a la cuestión que nos ocupa de forma clara y, además, contiene una nutrida referencia a la jurisprudencia existente:

"no podemos dejar de señalar que este tipo de situaciones conflictivas, que tratan de resolverse mediante los preceptos invocados en el recurso de casación, surgen de una actuación previa de la Inspección que esta Sala no comparte, pues la regularización que se lleva a cabo no resulta completa, al regularizar el IVA indebidamente soportado y no proceder, en cambio, a reconocer el derecho a devolución de su importe. Se trata de una actuación administrativa a doble cara, siempre favorable a la Administración, pues se exige el importe de la cuota indebidamente repercutida sin proceder a la devolución de lo ingresado, para, posteriormente, prolongar dicha situación hasta la firmeza de aquella, al amparo de la normativa que el Abogado del Estado considera infringida. En cambio, el obligado tributario no solo soporta dicha situación, sino que, además, a veces, como ocurrió en el presente caso, se ve sometido a la actuación de la Administración autonómica que le gira liquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por el contrario, como ya hemos dicho con anterioridad, el principio de seguridad jurídica protege la situación de quien habiendo deducido el importe de una repercusión indebida se ve sometido a una actuación inspectora de regularización que da lugar a una duplicidad impositiva, mediante la exigencia del impuesto indebidamente deducido sin devolución simultánea del importe de la repercusión indebida -en el presente caso, incluso constaba en la Base de Datos de la AEAT la declaración de ingreso del IVA de la parte vendedora, según

hemos indicado en el primero de los Antecedentes-, razón por la que en supuestos de repercusión sin que existiera sujeción a IVA hemos reconocido el derecho a devolución por parte de quien no solo soportó aquella, sino que se vio sometido a regularización de la deducción efectuada. Así, SSTs 3 de abril de 2008 (recurso de casación 3914/2002), 18 de septiembre de 2013 (recurso de casación para la unificación de doctrina 4498/2012), 23 de enero de 2014 (recurso de casación 5668/2011), 2 de octubre de 2014 (recurso de casación 2178/2012), 23 de octubre de 2014 (recurso de casación 2945/2012), 6 de noviembre de 2014 (recurso de casación 3110/2012)."

Cierto es que la sentencia parcialmente transcrita -como pone de manifiesto el Sr. Abogado del Estado-, se refiere a la improcedencia de tributar por IVA al reconocer que, en realidad, debía aplicarse el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, incompatible con el primero.

Ahora bien, nuestra doctrina no puede limitarse exclusivamente a estos supuestos de incompatibilidad, en la medida que lo que se censura a la Administración es una regularización incompleta, con independencia de que el obligado tributario "no solo soporte dicha situación, sino que, además, a veces, se ve sometido a liquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados".

En cualquier caso, la posición que mantiene ahora el Abogado del Estado dista mucho de la interpretación que de nuestra jurisprudencia hace el Tribunal Económico- Administrativo Central. Así, en su resolución 14 de diciembre de 2017 (RG 3516/2014) afirma que

"[e]n palabras del TS, cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación por la Inspección y se regulariza la situación, para evitar un perjuicio grave al obligado, procede atender a todos los componentes del tributo que se regulariza, no sólo lo que puede ser perjudicial al mismo, sino también lo favorable (incluso en supuestos en los que se concluía que se había producido simulación por diversas entidades de un grupo, el TS reconoce que procede la devolución del IVA derivado de la anulación de las cuotas de IVA repercutidas de forma indebida, Sentencia de 25 de octubre de 2015, recurso 3857/2013).

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

No consta en el acuerdo impugnado pronunciamiento alguno en cuanto al derecho a la devolución a favor del obligado tributario comprobado de las cuotas indebidamente repercutidas, antes, al contrario, exige que el acto sea firme para que el interesado inste la devolución de las cuotas, por lo que, de acuerdo con la jurisprudencia y los criterios establecidos por el TS, la solución adoptada por la Administración tributaria es contraria al principio de proporcionalidad y neutralidad del IVA. Esto es, si bien es correcta la regularización de la oficina gestora en cuanto que el adquirente no podía deducir las cuotas, en realidad soportó la repercusión, por lo que practicar liquidación para que ingrese de nuevo las cuotas indebidamente deducidas más los intereses de demora, independientemente de la regularización sobre la no deducción legal de las cuotas, no puede considerarse razonable por los graves perjuicios que se ocasionan al obligado tributario objeto de comprobación tributaria y conduce a una situación improcedente, con el consiguiente perjuicio para quien soportó las cuotas, en cuanto comporta una doble tributación por unas mismas operaciones que sólo puede ser reparada si al final se consigue la devolución del IVA.

La inspección debió, además de determinar la inexistencia del derecho a la deducción de las cuotas soportadas, reflejar la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA, y acordar si efectivamente el reclamante tiene derecho a la devolución del IVA indebidamente repercutido, regularizando así la situación con respecto al IVA, por lo que, al no quedar acreditado en el expediente que el reclamante no tiene derecho a la

devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, se acuerda confirmar la regularización practicada, no procediendo exigibilidad de cuota alguna en la medida en que no exceda de aquella que fue soportada por el reclamante."

**Décimo.** *La aplicación del principio de íntegra regulación a la vista de las circunstancias del caso.*

Ciertamente, cuando se trata de cuotas indebidamente repercutidas, determinar la devolución puede entrañar cierta complejidad desde el momento que, al menos son tres elementos diferentes los que concurren: sujeto pasivo, sujeto repercutido y Administración tributaria. Es decir, siendo varios los obligados tributarios el grado de complejidad es mayor, pero en modo alguno cabe eludir la doctrina general de que el derecho a la devolución de las cuotas ha de determinarse dentro del procedimiento de inspección.

Tampoco la circunstancia de que quienes repercutieron las cuotas de IVA tributen -e ingresen- el mismo a través del régimen simplificado puede empañar la anterior conclusión. Al fin y al cabo, semejante dificultad resultará también predicable en el ulterior procedimiento de devolución que según la Administración debería instarse posteriormente.

A estos efectos, conviene dejar espacio para la reflexión sobre el alcance real del procedimiento de inspección y su objeto, lo que, obviamente, se encontrará condicionado por cierto casuismo.

Ahora bien, a tenor (i) del ejercicio de las funciones administrativas que el artículo 141 LGT reconoce a la inspección tributaria, (ii) del objeto del procedimiento de inspección ( artículo 145 LGT) y (iii) del alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección ( artículo 148 LGT) resulta difícil negar que el procedimiento de inspección es adecuado para comprobar los requisitos que para la devolución establece el artículo 14.2 c) del Reglamento de 2005. De hecho, la Administración en ningún momento justifica lo contrario.

Además, sin perjuicio del soporte que proporciona la seguridad jurídica, una elemental consideración de los principios de economía procedimental, de eficacia de la actuación administrativa ( artículo 103 CE) y de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario ( artículo 3.2 LGT) refuerza el entendimiento que sostenemos del principio de íntegra regularización.

Descendamos ahora al caso. El procedimiento de inspección aumenta la base imponible de la recurrente por considerar no deducible el IVA consignado como soportado en una serie de facturas, que fueron analizadas por la Administración con relación a personas físicas y jurídicas determinadas y que le permitieron concluir que no respondían a operaciones reales, en definitiva, a servicios efectivamente prestados, sino que, en realidad, documentaban un supuesto de simulación. Las propias actuaciones inspectoras detallan con minuciosidad dichas circunstancias, incluyendo la descripción de la situación económica, profesional e, incluso, familiar, de los terceros repercutidos, por lo que cabe considerar que semejante contexto resulta adecuado, de entrada, para averiguar si los mismos ingresaron las cuotas que la recurrente soportó indebidamente.

Debe aclararse, en orden a esa investigación complementaria que resulta necesaria, que está referida a la averiguación del concreto hecho de si los repercutidores hicieron o no el ingreso de las cantidades repercutidas, o si lo hicieron en una cantidad inferior a la que resultaba procedente.

Y tiene también que subrayarse que, en el caso de que el resultado de la averiguación sea la constatación de un no ingreso, o de un incorrecto ingreso inferior, la labor investigadora podrá extenderse, asimismo, a comprobar si en ese concreto incumplimiento tributario hubo una colaboración de los repercutidos (en razón de la vinculación que hayan mantenido con los repercutidores); y la íntegra regularización final podrá ponderar las consecuencias jurídicas de la colaboración en ese específico incumplimiento tributario que comportaría el no ingreso de lo repercutido.

Por otro lado, la regularización íntegra -sobre la base de la liquidación practicada-, debería permitir determinar con mayor precisión las consecuencias sancionadoras de la conducta de los contribuyentes, ofreciéndoles, además, una visión que, por incorporar mayor información sobre las consecuencias últimas de su conducta, posibilitaría un mejor ejercicio de sus derechos que, de esta forma no verían pospuestos -o fraccionados- a momentos distintos, pese a tratarse de la regularización de la misma situación tributaria.

En cualquier caso, el propio escrito de oposición del Abogado del Estado parece otorgar carácter general a una regularización que comprenda no sólo la improcedencia de la deducción del IVA indebidamente soportado sino también la devolución de esas cuotas soportadas, de modo que conlleve el reconocimiento del derecho a la devolución de los ingresos indebidos.

No obstante, dicha regla parece que se excepcionaría -según el Abogado del Estado- cuando concurra una situación de fraude o abuso en que la devolución deberá efectuarse, en su caso, previa tramitación del correspondiente procedimiento iniciado con esa finalidad al margen del procedimiento inspector, apoyando su argumentación en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ( sentencia de 28 de julio de 2016, Giuseppe Aston, C-332/15).

No compartimos dicho razonamiento.

En primer lugar, porque las consecuencias de abuso o fraude (en este caso, de la simulación constatada) deben dar lugar -si procede-, al ejercicio de la potestad sancionadora, como por lo demás, aquí así ha ocurrido. En otras palabras, la regla procedimental de unidad de acto -que, conforme hemos expresado, entendemos procedente-, no puede subordinarse a la etiología material que, en cada caso, pueda subyacer al eventual derecho a la devolución.

En segundo lugar, cierto es que el Tribunal de Justicia ha declarado que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva, razón por la que, específicamente, puede llegar a denegarse el derecho a la deducción ( sentencias de 6 de diciembre de 2012, Bono, C-285/11; y de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti y otros, C-131/13, C-163/13 y C-164/13).

Sin embargo, el caso que nos ocupa parte de un supuesto diferente al que evoca esa jurisprudencia de Luxemburgo puesto que, mientras que en esta última, resultaba aplicable el tributo y los contribuyentes mantenían su derecho a deducir el IVA, en el caso que nos ocupa, -específicamente, a diferencia de lo que ocurría en Giuseppe Astone-, no procede tributar por IVA, hasta el punto que la recurrente lejos de mantener su derecho a la deducción, considera todo lo contrario, es decir, que al habersele repercutido indebidamente unas cuotas de IVA no tenía derecho la deducción ni debía, por tanto, haberlas soportado, razón que -de acuerdo a su propia argumentación- justifica, precisamente, su petición de que les sean devueltas.

#### **Decimoprimer.** *Contenido interpretativo de esta sentencia*

Teniendo en consideración la cuestión suscitada en el auto de admisión, con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, declarar que, en las circunstancias específicas del caso, el artículo 14.2.c) del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, interpretado a la luz del principio de regularización íntegra, comporta que, cuando en el seno de un procedimiento de inspección la Administración regularice la situación tributaria de quien se dedujo las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas, deberá analizar también la concurrencia de los requisitos necesarios para, en su caso, declarar su derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente soportó.

#### **Decimosegundo.** *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

Consecuentemente, ha lugar al recurso de casación contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Cataluña, al remitir al recurrente a un ulterior procedimiento de devolución, en contra del contenido interpretativo que se acaba de expresar, sentencia que se casa y anula.

Procede estimar el recurso contencioso-administrativo y, con anulación de la liquidación impugnada, ordenar la retroacción de actuaciones en el seno del procedimiento de inspección a los efectos de que la Administración tributaria regularice la situación tributaria de la entidad recurrente no sólo respecto de la improcedencia de la deducción de las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas, sino analizando también la concurrencia de los requisitos necesarios para, en su caso, declarar su derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente soportó.

#### **Decimotercero.** *Costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, respecto de las costas de la casación cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

**FALLO**

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

**Primero.**

Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia que, en las circunstancias específicas del caso, el artículo 14.2.c) del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, interpretado a la luz del principio de regularización íntegra, comporta que, cuando en el seno de un procedimiento de inspección la Administración regularice la situación tributaria de quien se dedujo las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas, deberá analizar también la concurrencia de los requisitos necesarios para, en su caso, declarar su derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente soportó.

**Segundo.**

Declarar haber lugar a la casación que con el número 4809/2017, interpuesto por AUTOTRANSPORTS RAVIGO SL, contra la sentencia de 23 de mayo de 2017 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, recaída en el recurso ordinario 966/2013, sentencia que se casa y anula.

**Tercero.**

Estimar el recurso contencioso-administrativo y, con anulación de la liquidación impugnada, ordenar la retroacción de actuaciones en el seno del procedimiento de inspección a los efectos de que la Administración tributaria regularice la situación tributaria de la entidad recurrente no sólo respecto de la improcedencia de la deducción de las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas, sino analizando también la concurrencia de los requisitos necesarios para, en su caso, declarar su derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente soportó.

**Cuarto.**

No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado  
D. Angel Agualló Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez  
D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero  
D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Díaz Delgado, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.