

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

Referencia: NFJ078322

**TRIBUNAL SUPREMO**

Auto de 11 de junio de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 191/2020

**SUMARIO:**

**IVA. Repercusión. Rectificación. Modificación de la base imponible. Ineficacia de la operación. Devolución de ingresos indebidos. Supuestos de improcedencia.** Las cuestiones a las que se circunscribe este recurso son las referidas a la naturaleza del ingreso en concepto de IVA por haber sido repercutida la cuota correspondiente al efectuar una permuta que después se ha resuelto y a la posibilidad de recuperación de tal ingreso por parte del sujeto repercutido. La sentencia recurrida confirma la legalidad de la actuación administrativa y sostiene que el pago anticipado del terreno está sujeto a IVA, y por tanto el ingreso era debido. De forma que el procedimiento correcto para solicitar la recuperación de la cuota de IVA repercutida solo puede ser el previsto en el art. 89.Cinco b) de la Ley 37/1992 (Ley IVA). En último lugar, añade que el impago del IVA, reconocido en este caso por sentencia firme de la jurisdicción civil, es una cuestión a resolver en ejecución de sentencia. Son dos las cuestiones que suscita este recurso: la relativa a la naturaleza del ingreso, cuya determinación resulta necesaria en orden a precisar cuál es la forma prevista en la Ley para conseguir la regularización de la situación tributaria, y la que se refiere a la legitimación del sujeto repercutido, cedente del terreno en la permuta que finalmente fue resuelta o no perfeccionada, para solicitar la devolución de la cantidad ingresada. Conviene, por lo tanto, un pronunciamiento del Tribunal Supremo que, determine en primer lugar, si el ingreso realizado por una empresa de la cuota de IVA, repercutida a quien cede un terreno en el marco de un contrato de permuta que termina por ser resuelto, tiene la consideración de indebido y puede solicitarse su devolución mediante el procedimiento previsto en el art. 221 LGT y en segundo término si, el sujeto que soporta la repercusión del impuesto, que no tiene obligación de realizar declaraciones-liquidaciones de IVA, está legitimado para solicitar a Hacienda la devolución de la cuota que satisfizo mediante el ejercicio de las opciones que procedan contempladas en el art. 89.Cinco de la Ley IVA, o solo puede ser el sujeto pasivo del impuesto el que inste la rectificación o la devolución [Vid. STSJ de Cataluña de 12 de junio de 2019, recurso n.º 625/2016 (NFJ075591) contra la que se plantea el recurso de casación].

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 75 y 89.

Ley 58/2003 (LGT), art. 221.

**PONENTE:***Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.***AUTO**

Excmos. Sres.

D. Luis María Díez-Picazo Giménez, presidente

D. José Luis Requero Ibáñez

D. César Tolosa Tribiño

D. Fernando Román García

D. Dimitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 11 de junio de 2020.

## HECHOS

### Primero.

1. Doña Blanca Soria Crespo, procuradora de los Tribunales, actuando en nombre y representación de doña Francisca, asistida del letrado don José Antonio Belmonte Lucena, presentó escrito el 17 de septiembre de 2019 preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 12 de junio de 2019, por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso contencioso-administrativo nº 625/2016, en la que se confirma la resolución económico-administrativa que declaró ajustado a derecho el acuerdo de la Dependencia de Gestión Tributaria de Tarragona de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, confirmatorio en reposición de la desestimación de la solicitud de devolución de ingresos indebidos por el concepto de impuesto sobre el Valor Añadido (solicitud de rectificación de autoliquidación, segundo trimestre de 2006) por importe de 66.372,51 euros.

2. La parte recurrente, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución judicial impugnada, identifica como infringidos los artículos 4.Uno, en relación con el art. 5, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, "LIVA", 221.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, "LGT" y 1.895 del Código Civil, "CC".

La normativa se considera infringida, en síntesis, por cuanto la sentencia de instancia ha considerado que no era procedente la devolución al sujeto repercutido de la cuota de IVA que fue ingresada por el sujeto pasivo con motivo de un negocio jurídico de permuta que no llegó a ejecutarse.

3. Del escrito de preparación se infiere que las infracciones que imputa a la resolución recurrida resultan determinantes del fallo, pues, bajo la consideración del recurrente, de haber tomado en consideración lo estipulado en los preceptos que cita "se habría acordado la devolución de un IVA que había sido retenido e ingresado a cuenta de una permuta de bienes inmuebles que finalmente no llegó a ejecutarse.

En efecto, la sentencia aplica esos artículos sin tener en cuenta que el IVA fue ingresado en la AEAT por cuenta de la persona física, y que por tanto al no llevarse a efecto la permuta, debe ser la propia AEAT en la que consta ingresado el IVA la que debe proceder a la devolución del mismo a la persona por cuya cuenta fue ingresado, no siendo obligación del mero retenedor. De lo contrario, en caso de no devolución (...) el único perjudicado sería la persona física y existiría un enriquecimiento injusto de la AEAT".

Asimismo, la recurrente entiende que en su recurso de casación concurre la presunción contemplada en el artículo 88.3.a LJCA, lo que justificaría la conveniencia de un pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo.

En síntesis, y reconduciendo las alegaciones del recurrente, que utiliza términos imprecisos -como sujeto pasivo para referirse al sujeto repercutido o retención para hacerlo al mecanismo de la repercusión-, en el escrito de preparación se aduce que no existe jurisprudencia que se pronuncie específicamente sobre el derecho a la devolución del IVA ingresado con motivo de la celebración de un contrato de permuta de bienes inmuebles que, finalmente, no termina por llevarse a efecto y en el que el sujeto a quien se repercutió la cuota de IVA ingresada en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria es una persona física que no tiene obligación de presentar autoliquidaciones de este impuesto.

Por último, la defensa de la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo se fundamenta en que "(e)stamos ante una problemática frecuente, resultando por ello conveniente que el Tribunal Supremo fije jurisprudencia sobre esta cuestión, dada la generalización de asuntos debido a la multitud de permutas no llevadas a cabo por la crisis económica, que necesita que exista una jurisprudencia del Tribunal Supremo, con la ventaja que ello conlleva para una correcta interpretación y aplicación de la misma por parte de la administración, los juzgados y tribunales inferiores y para los restantes operadores jurídicos."

### Segundo.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 21 de noviembre de 2019. Emplazadas las partes para su comparecencia, ambas se han personado ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, la recurrente y la administración recurrida, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda, Magistrado de la Sala.

## RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

### Primero.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación ( artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y doña Francisca se encuentra legitimada para interponerlo, por 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, se identifican con precisión las normas de Derecho estatal y la jurisprudencia que se reputan infringidas, y se justifica que fueron alegadas en el proceso, tomadas en consideración por la Sala de instancia o que esta hubiera debido observarlas aun sin ser alegadas [ artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. En el repetido escrito la parte recurrente entiende presente el interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en su recurso de casación, al concurrir la presunción de interés casacional contenida en el artículo 88.3.a) LJCA.

### Segundo.

Las cuestiones a las que se circunscribe este recurso son las referidas a la naturaleza del ingreso en concepto de IVA por haber sido repercutida la cuota correspondiente al efectuar una permuta que después se ha resuelto y a la posibilidad de recuperación de tal ingreso por parte del sujeto repercutido.

Conviene tener en consideración, con carácter previo a discernir si concurre el interés casacional en las cuestiones que se plantean en este recurso, extremo que niega el abogado del Estado en cuanto considera que la razón de decidir de la Sala de instancia obedece, fundamentalmente, a la valoración de elementos fácticos, los hechos que interesan al caso:

Según consta en la resolución económico-administrativa confirmada por la sentencia objeto del presente recurso, en fecha 4 de septiembre de 2009, la obligada tributaria presentó escrito ante la Dependencia de Gestión Tributaria de Tarragona de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el que solicitaba la devolución del IVA que le había sido repercutido por la entidad mercantil B & B Promocions del Penedés S.L, como consecuencia de la permuta formalizada el 26 de abril de 2006.

Esta entidad mercantil repercutió, en concepto de pago anticipado en especie que suponía la entrega del solar por la reclamante a cambio de la construcción futura a entregar, un importe del IVA en la correspondiente factura por importe de 66.372,51 euros.

En fecha 16 de abril de 2012, la citada Dependencia dictó acuerdo por el que desestimaba la solicitud instada en cuanto que resultaba de aplicación lo dispuesto en el artículo 89.Cinco de la LIVA y la entidad mercantil sujeto pasivo del impuesto no había acreditado, en el plazo otorgado en un requerimiento que se le hizo a estos efectos, que procediera la devolución y que no hubiera optado por la alternativa prevista en el apartado b) de este precepto, consistente en regularizar la situación tributaria en una declaración-liquidación correspondiente al periodo en que debió efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año y en reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

Otra de las razones que fundamentaron la negativa de la Administración a la petición de devolución fue el hecho de que por sentencia del Juzgado de primera instancia e instrucción nº 1 de El Vendrell, se había estimado la demanda formulada por la Sra. Francisca contra la sociedad B & B Promocions del Penedés, S.L. condenando a

esta última a pagar la suma de 117.245,73 euros en concepto de principal, cantidad que incluía el importe de las cuotas de IVA cuya devolución se solicitaba a la Administración Tributaria.

Interpuesta reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, la misma fue desestimada por resolución de 21 de abril de 2016, con base en que el ingreso realizado no ostentaba la naturaleza de un ingreso indebido, sino que la cuota del impuesto se devengó e ingresó correctamente por la realización de una operación sujeta al tributo, sin perjuicio de que posteriormente debiera ser devuelta por haber quedado sin efecto la operación. Por tanto, se trataba, a juicio de este órgano, de un supuesto en que la empresa debía rectificar la repercusión efectuada y regularizar su situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente a que se refiere el artículo 89.5, letra b), de la LIVA, siendo el impago del IVA al repercutido, que tal y como recuerda fue reconocido judicialmente, una cuestión que debe suscitarse por vía de ejecución ante el correspondiente órgano jurisdiccional.

Frente a esta resolución económico-administrativa se formuló recurso contencioso-administrativo que fue desestimado por la sentencia que constituye el objeto del presente recurso.

### Tercero.

La sentencia recurrida, tras el examen de la normativa que resulta de aplicación, desestima el recurso y confirma la legalidad de la actuación de la Administración por las mismas razones que sirvieron de sustento a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña.

Fundamentalmente se basa en que en el supuesto de autos la repercusión del impuesto resultó procedente y debida en su momento, esto es, a la fecha en que se celebra la operación de permuta elevada a escritura pública, "lo que descarta derechamente, a la luz de lo acreditado en el expediente administrativo y sin otro particular relevante acreditado, el tratarse el de autos de un supuesto de devolución de ingresos indebidos, ha de reiterarse, por ser debida la repercusión efectuada en dicho momento." Por este motivo, concluye que "el procedimiento correcto para solicitar la recuperación de la cuota de Impuesto sobre el Valor Añadido repercutida solo puede ser, tal como se señala por la Administración Tributaria, el previsto en el artículo 89.Cinco b) de la Ley 37/1992, dado que la primera de las opciones recogidas en el artículo 89.cinco, párrafo tercero, para los supuestos de minoración de las cuotas repercutidas, va unida al carácter o naturaleza del ingreso efectuado por el sujeto pasivo en cuanto debe tratarse de un ingreso indebido. De esta forma, cuando la repercusión resulta debida porque la operación efectivamente se realiza y el sujeto pasivo aplica correctamente las normas vigentes en el momento del devengo, la posterior modificación de la base imponible porque la operación queda sin efecto, se anula total o parcialmente, no implica que ello transforme el carácter del ingreso efectuado originariamente, sino que obliga a modificar la base imponible como consecuencia de la concurrencia de una circunstancia sobrevenida posteriormente al devengo que, si bien le afecta, no cambia la naturaleza de la repercusión efectuada originariamente ya que resulta procedente y debida cuando se realiza la operación."

En síntesis, la sentencia sostiene que el pago anticipado del terreno está sujeto a IVA, en virtud de lo dispuesto en el artículo 75.Dos LIVA, y por tanto el ingreso era debido. De forma que el procedimiento correcto para solicitar la recuperación de la cuota de IVA repercutida solo puede ser el previsto en el artículo 89.Cinco b) de la Ley 37/1992.

En último lugar, añade que el impago del IVA, reconocido en este caso por sentencia firme de la jurisdicción civil, es una cuestión a resolver en ejecución de sentencia.

### Cuarto.

Atendida la fundamentación de la sentencia de instancia, que se centra en las opciones legales para la rectificación de las cuotas de IVA repercutidas, conviene transcribir la dicción literal del artículo 89.5, párrafos tercero y siguientes, de la LIVA, donde se regula la rectificación en casos de minoración de cuotas:

"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 período 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."

Asimismo, habida cuenta de que en la sentencia recurrida se niega la condición de indebido al ingreso cuyo reembolso se pretende, es necesario tomar en consideración lo dispuesto en el artículo 221 de la LGT, que disciplina el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, y en particular su apartado 1:

"1. El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.
- b) Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación.
- c) Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción. En ningún caso se devolverán las cantidades satisfechas en la regularización voluntaria establecida en el artículo 252 de esta Ley.
- d) Cuando así lo establezca la normativa tributaria."

#### **Quinto.**

Expuesto lo anterior puede concluirse que son dos las cuestiones que suscita este recurso: la relativa a la naturaleza del ingreso, cuya determinación resulta necesaria en orden a precisar cuál es la forma prevista en la Ley para conseguir la regularización de la situación tributaria, y la que se refiere a la legitimación del sujeto repercutido, cedente del terreno en la permuta que finalmente fue resuelta o no perfeccionada, para solicitar la devolución de la cantidad ingresada.

Se trata de un problema que, aunque parcialmente ha sido tratado por este Tribunal, singularmente en sentencia de 7 de marzo de 2011, recurso de casación núm. 1275/2007, que reconoce legitimación al sujeto repercutido para solicitar la devolución del impuesto indebidamente repercutido e ingresado y descarta la obligación del mismo de acudir a la vía judicial civil para obtener su pretensión, no ha sido objeto de ningún pronunciamiento en supuestos como el planteado, referidos a un contrato de permuta en el que intervienen una sociedad mercantil y un particular cedente de un terreno que termina por ser resuelto o no llega a verse perfeccionado, siendo necesario discernir, en primer lugar, si el ingreso realizado puede considerarse indebido y ser objeto de devolución.

Importa reseñar, además, que otros órganos jurisdiccionales han mantenido un criterio diverso al sostenido en la sentencia recurrida, habiendo considerado que nada impide al sujeto repercutido, en casos como el enjuiciado, solicitar la devolución de ingresos indebidos respecto de las cantidades ingresadas a la Hacienda pública que no le hayan sido devueltas y que no han podido ser deducidas.

Ello sin perjuicio de la obligación que tenía la codemandada de expedir en su momento la factura rectificativa. Distintas sentencias, tales como la del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 29 de abril de 2019, recurso contencioso-administrativo -núm. 152/2018, (ECLI:ES:TSJCL:2019:1988) o de 4 de mayo de 2018, rec. contencioso-administrativo núm. 129/2017, (ECLI:ES:TSJCL:2018:2021), así como la del TSJ de Valencia de 21 de julio de 2014, rec. contencioso-administrativo núm. 93/2011, (ECLI:ES:TSJCV:2014:6501), han mantenido que la resolución de la operación de permuta que originó el devengo del impuesto implica que el ingreso que fue realizado en concepto de IVA se torne indebido, de manera que el rocedimiento a seguir para obtener su recuperación sea el recogido en el artículo 221 de la Ley 58/2013, pues concurre el supuesto de la letra d) del número 1 de dicho precepto. En estos pronunciamientos se incide especialmente en que al tratarse el sujeto repercutido de una persona física no obligada a formular declaración-liquidación de este impuesto, no le es posible recuperar su importe a través del procedimiento previsto normativamente, puesto que la regularización de la situación tributaria en una declaración-liquidación solo puede llevarla a cabo quien haya formulado la misma.

#### **Sexto.**

A la vista de cuanto antecede, la Sección de Admisión considera que el asunto presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia por cuanto nos hallamos ante una cuestión que no se encuentra resuelta por este Tribunal y, habida cuenta de la probabilidad de afección a situaciones comparables necesitadas de una respuesta única, merece que se dé una solución jurídica clara.

Conviene, por lo tanto, un pronunciamiento del Tribunal Supremo que, cumpliendo su función uniformadora, sirva para dar respuesta a las cuestiones principales que suscita este recurso de casación que, a tenor de lo expuesto por la parte recurrente y de lo sostenido en la sentencia que constituye el objeto de este recurso, deben contraerse a determinar, (i) en primer lugar, si el ingreso realizado por una empresa de la cuota de IVA, repercutida a quien cede un terreno en el marco de un contrato de permuta que termina por ser resuelto, tiene la consideración de indebido y puede solicitarse su devolución mediante el procedimiento previsto en el artículo 221 de la Ley 58/2003, General Tributaria. (ii) En segundo término si, el sujeto que soporta la repercusión del impuesto, que no tiene obligación de realizar declaraciones-liquidaciones de IVA, está legitimado para solicitar a Hacienda la devolución de la cuota que satisfizo mediante el ejercicio de las opciones que procedan contempladas en el artículo 89.5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, o solo puede ser el sujeto pasivo del impuesto el que inste la rectificación o la devolución.

#### **Séptimo.**

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, las cuestiones precisadas en el anterior fundamento jurídico de esta resolución.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 221.1, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, "LGT", 4, 5 y 89.5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, "LIVA".

#### **Octavo.**

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

#### **Noveno.**

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 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 tramitado con el número RCA/191/2020, preparado por la representación procesal de doña Francisca contra la sentencia dictada 12 de junio de 2019, por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso contencioso-administrativo nº 625/2016.

2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

1. Determinar si, el ingreso realizado por una empresa de la cuota de IVA, repercutida a quien cede un terreno en el marco de un contrato de permuta que termina por ser resuelto, tiene la consideración de indebido y puede solicitarse su devolución mediante el procedimiento previsto en el artículo 221 de la Ley 58/2003, General Tributaria .

2. Determinar si, el sujeto repercutido, que no tiene obligación de realizar declaraciones-liquidaciones de IVA, está legitimado para solicitar a Hacienda la devolución de la cuota que satisfizo mediante el ejercicio de las opciones que procedan contempladas en el artículo 89.5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido , o solo puede ser el sujeto pasivo del impuesto el que inste la rectificación o la devolución.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, deben ser interpretadas, los artículos 221.1, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, "LGT", y 4, 5 y 89.5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, "LIVA".

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.

Así lo acuerdan y firman.

D. Luis María Díez-Picazo Giménez D. José Luis Requero Ibáñez

D. César Tolosa Tribiño D. Fernando Román García

D. Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

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.