

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

Referencia: NFJ085478

**TRIBUNAL SUPREMO**

Auto de 9 de marzo de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6058/2021

**SUMARIO:**

**Procedimiento de revisión en vía administrativa. Procedimientos especiales. Devolución de ingresos indebidos. Supuestos de improcedencia de la devolución. Aplicación e interpretación de las normas. Calificación. IVA. Deducciones. En general. Comisiones pagadas por los clubes de fútbol en nombre de los jugadores a los agentes que les representan.** La Audiencia Nacional en la sentencia recurrida haciendo alusión a la doctrina contenida en las SSTS de 24 de marzo de 2021, recurso n.º 327/2019, (NFJ081576) y 15 de octubre de 2020, recurso n.º 6189/2017 (NFJ079383) declara que, si bien el principio de regularización íntegra pretende evitar la duplicidad de procedimientos, de modo que en un mismo procedimiento de inspección se determine la procedencia de la devolución, en este caso, aun cuando la repercusión es indebida al estar las facturas expedidas a nombre del club en vez de a los jugadores, los sujetos pasivos (los agentes) están obligados a la declaración e ingreso de las mismas, por lo que el ingreso no es indebido. Concluye que, en la medida en que no se reconoce el derecho a la deducción de las cuotas de IVA abonadas por el club que le han sido repercutidas por los agentes de los jugadores, el mismo no tiene derecho a resarcirse frente a la AEAT, al no ser la destinataria de las operaciones. La sentencia de instancia hace mención a la doctrina jurisprudencial relativa a la irrevocabilidad de las opciones por parte del contribuyente, siendo preciso poner de manifiesto que el art.119 LGT se refiere a las liquidaciones, cuando en el supuesto concernido nos encontramos ante unas autoliquidaciones del IVA, que se ven modificadas mediante el instrumento de la autoliquidación complementaria. Por otra parte es doctrina reiterada de la Sala que la rectificación de una autoliquidación -y la consiguiente devolución de ingresos indebidos- es cauce adecuado para cuestionar la autoliquidación practicada por un contribuyente -que ha procedido a ingresar en plazo las cuantías por él calculadas en cumplimiento de sus obligaciones tributarias, a fin de no ser sancionado por dejar autoliquidar e ingresar en plazo-, cuando entienda indebido el ingreso tributario derivado de tal autoliquidación al considerarlo contrario a la Constitución o al Derecho de la Unión Europea. En materia del IVA, el principio de neutralidad 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. La cuestión que presenta interés casacional consiste en si el contribuyente puede instar la rectificación y la correspondiente devolución de ingresos indebidos respecto de una autoliquidación complementaria del IVA, en la que se ha procedido a incluir mayores cuotas soportadas, presentada a fin de adecuarse al criterio seguido por la Administración tributaria en un procedimiento inspector previo y con el objetivo de evitar ser sancionado, o, por el contrario, para poder ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, deberá practicarla en otra autoliquidación ulterior dentro del periodo de caducidad legalmente establecido. [Vid., SAN de 2 de junio de 2021, recurso n.º 426/2020 (NFJ085479) contra la que se plantea el recurso de casación]

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 119 y 120.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 99.

**PONENTE:***Doña María de la Esperanza Córdoba Castroverde.*

**TRIBUNAL SUPREMO**

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 09/03/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6058/2021

Materia: IVA

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6058/2021

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

**AUTO**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. César Tolosa Tribiño, presidente  
D.ª María Isabel Perelló Doménech  
D. José Luis Requero Ibáñez  
D.ª Ángeles Huet De Sande  
D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 9 de marzo de 2022.

**HECHOS**

**Primero. Preparación del recurso de casación.**

1. La procuradora doña Ana Isabel Arranz Grande, en representación del Real Madrid Club de Fútbol, presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 2 de junio de 2021 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso nº 426/2020 interpuesto contra el acuerdo de 23 de enero de 2020 del Tribunal Económico Administrativo Central ["TEAC"], desestimatorio de la reclamación económico-administrativa formulada frente a la resolución denegatoria de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones complementarias presentadas en concepto de impuesto sobre el valor añadido ["IVA"], periodos 01/2015, 02/2015, 07/2015, 09/2015 y 12/2015.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos: (i) el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"], en relación con los artículos 7 y 8 LGT, 1255 del Código Civil, 22.4 de la Ley 56/2003, de 16 de diciembre, de Empleo (BOE de 17 de diciembre), 6 y 17 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"] y 9.3 y 31.1 de la Constitución española de 27 de diciembre de 1978 (BOE de 29 de diciembre) ["CE"]; (ii) los artículos 13, 105 y 108.2 LGT y 24 CE; (iii) el artículo 13 LGT, en relación con los artículos 15 y 16 LGT; y (iv) los artículos 24 CE y 120.3 LGT, en relación con los artículos 27, 119.3 LGT y 99 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) ["LIVA"].

3. Razona que las infracciones denunciadas han sido relevantes y determinantes del fallo de la sentencia recurrida, toda vez que "[...] el procedimiento seguido por esta parte para acompañar la regularización de su situación y el derecho que le asiste a defender su posición frente al criterio administrativo es perfectamente legítimo".

4. Las normas cuya infracción se denuncia forman parte del Derecho estatal y del Derecho de la Unión Europea.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras a), b) y c) del apartado 2 del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"], así como la presunción de la letra a) del apartado 3 de dicho precepto.

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

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 26 de julio de 2021, habiendo comparecido ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, tanto la parte recurrente -Real Madrid-, como la recurrida -Administración General del Estado-.

Es Magistrado Ponente la Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde, Magistrada de la Sala.

**RAZONAMIENTOS JURÍDICOS****Primero. Requisitos formales del escrito de preparación.**

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89, apartado 1, LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación ( artículo 86, apartados 1 y 2, LJCA) y el recurrente se encuentra legitimado para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89, apartado 1, LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal y europeo y la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea que se consideran infringidas, que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la sala de instancia o que esta hubiera debido observar aun sin ser alegadas, y se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [ artículo 89, apartado 2, letras a), b), d) y e), LJCA].

3. El repetido escrito fundamenta que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada: (i) fija, para supuestos sustancialmente iguales, una doctrina

contradictoria con la establecida por otros órganos jurisdiccionales [ artículo 88.2.a) LJCA]; doctrina que (ii) se reputa gravemente dañosa para el interés general [ artículo 88.2.b) LJCA] y (iii) que afecta a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) LJCA]; siendo así que sobre tales normas en las que se sustenta la razón de decidir no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) LJCA]. Resulta, así, justificado suficientemente, desde una perspectiva formal, la conveniencia de un pronunciamiento de este Tribunal Supremo [ artículo 89.2.f) LJCA].

**Segundo.** *Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.*

Son datos fácticos que deben tenerse en cuenta para adoptar una decisión acerca de la admisibilidad de este recurso de casación, los siguientes:

1º) El Real Madrid presentó autoliquidaciones por los períodos 01/2015, 02/2015, 07/2015, 09/2015 y 12/2015 del impuesto sobre el valor añadido ["IVA"] dentro del plazo establecido reglamentariamente, deduciendo cuotas soportadas correspondientes a prestaciones de servicios realizadas por representantes de jugadores de fútbol.

2º) En relación con los períodos 01/2015 y 02/2015 del IVA, el 10 de octubre de 2016 se inició un procedimiento inspector en cuyo alcance se incluyen dichos períodos, por lo que la Administración tributaria entendió que se produjo la finalización del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones correspondiente a dichos períodos, con arreglo a lo previsto en el artículo 100.1 LGT.

3º) Respecto de los períodos 07/2015, 09/2015 y 12/2015, en el seno del procedimiento inspector seguido relativo a los períodos abril de 2011 a junio de 2014 del IVA, se regularizaron las deducciones practicadas por la entidad por estas operaciones, al considerar la Inspección que no era la destinataria de las mismas, sino que los servicios realmente se prestaban a los jugadores.

4º) Ante el criterio administrativo descrito, el club presentó el 20 de julio de 2016 unas autoliquidaciones complementarias por los períodos citados con el fin de evitar nuevas regularizaciones y sanciones, si bien, dado que no estaba conforme con dicho criterio, solicitó el 28 de julio de 2016 la rectificación de las autoliquidaciones complementarias y la devolución de ingresos indebidos, solicitud que fue denegada por resolución de 24 de julio de 2017 de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ["AEAT"].

5º) Frente a dicha resolución denegatoria, el contribuyente planteó reclamación económico-administrativa ante el TEAC, siendo desestimada por acuerdo de 23 de enero de 2020, en el que, por lo que aquí interesa, se señala lo siguiente:

"Las autoliquidaciones complementarias sustituyen a las inicialmente presentadas, dado que incorporan los datos previamente declarados no modificados, los modificados y los de nueva inclusión, realizando la cuantificación de la obligación tributaria a partir de todos los elementos consignados en la autoliquidación complementaria [...].

De esta forma la presentación de autoliquidaciones complementarias anula los efectos del ejercicio del derecho a deducir como si nunca hubiera sido ejercitado, por lo que debemos entender que subsiste la posibilidad de ejercitar de nuevo el derecho.

La entidad pretende volver a ejercer su derecho a la deducción con posterioridad. Esta pretensión nos lleva a aplicar la anterior doctrina, pues hemos concluido que la presentación de las autoliquidaciones complementarias anula los efectos de la deducción practicada, por lo que es como si el derecho no hubiera sido ejercitado. De esta forma, teniendo en cuenta que las cuotas que la entidad pretende ahora deducir son las soportadas en los períodos de liquidación 07, 09, y 12/2015, no es posible modificar la opción una vez vencido el plazo de presentación de las autoliquidaciones, sino que la entidad podrá practicar la deducción en las autoliquidaciones correspondientes a períodos posteriores con el límite del plazo de cuatro años contados a partir del nacimiento del derecho a deducir.

[...] Nada impide a la entidad, como previamente hemos indicado, ejercer su derecho a la deducción, pero dicho ejercicio debe realizarse conforme a la doctrina expuesta.

[...] La entidad puede deducir las cuotas soportadas en la autoliquidación que proceda conforme a la doctrina antes descrita, si así lo considera oportuno, lo que supone disentir del criterio administrativo respecto a la deducibilidad de cuotas soportadas por el mismo concepto".

6º) Contra dicho acuerdo, el reclamante interpuso recurso contencioso-administrativo, siendo desestimado por la sentencia que constituye el objeto del presente recurso de casación.

La ratio decidendi de la sentencia desestimatoria se contiene en el fundamento de derecho quinto, en el que se indica que "[l]a cuestión planteada en este pleito [...] es una mera discusión teórica: determinar si es posible aumentar, por vía de solicitud de rectificación, el IVA deducible consignado en una autoliquidación complementaria, que a su vez minorar el IVA soportado declarado en una declaración-liquidación anterior".

A este respecto, la sentencia de instancia hace mención a la de 30 de junio de 2017 (recurso 754/2015, ES:AN:2017:2969) dictada por la Sección Sexta de la propia sala a quo, en la que se declara que no procede

rectificar una autoliquidación del IVA para incluir mayores cuotas del IVA soportado, sin perjuicio de su inclusión, siempre que cumpliera todos los requisitos exigidos para que sean deducibles, en cualquier autoliquidación ulterior dentro del período de caducidad del derecho a dicha deducción. En esa sentencia se declara que:

"[...] no es posible es que el recurrente pretenda elegir en que momento puede ejercer su derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas y ello pues no se le niega el derecho a la deducción, solo se rechaza que sea admisible la rectificación de la autoliquidación presentada, sin perjuicio de que pueda presentar otra (dentro del periodo prescriptivo del impuesto).

Debe entenderse que la inclusión de cuotas de IVA soportado no puede efectuarse en el período que el sujeto pasivo considere oportuno, sino en aquél en el que se ejercite el derecho a la deducción y para ello habrá de atender a los plazos y condiciones que señala el artículo 114 [LIVA]".

Posteriormente, la sentencia de instancia alude a la doctrina contenida en las sentencias dictadas por la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo de 24 de marzo de 2021 (casación 327/2019, ES:TS:2021:1131) y 15 de octubre de 2020 (casación 6189/2017, ES:TS:2020:3267) - ambas con cita en la sentencia de 18 de mayo de 2020 (casación 5692/2017, ES:TS:2020:1102)- en relación con el artículo 119 LGT:

"En definitiva, el artículo 119.3 de la LGT viene a establecer como regla general la irrevocabilidad de la opción, que tiene como fundamento razones de seguridad jurídica y evitar posibles abusos de los contribuyentes. Lo que cabe preguntarse es si esta regla tiene excepciones, a pesar de los términos que contempla el propio art. 119.3 de la LGT. Ciertamente la correcta viabilidad de este instituto y su principal consecuencia de la irrevocabilidad, pasa necesariamente por que la opción y las alternativas ideadas legalmente respondan a una delimitación precisa y cierta sobre el ámbito de su aplicación y los efectos derivados. Debe convenirse, también, que amparadas las opciones que ofrece el legislador en el principio de justicia tributaria y la concreción de la efectividad del principio de capacidad económica, podría verse afectada la irrevocabilidad como regla general cuando una modificación de las circunstancias sustanciales determinantes en el ejercicio de la opción afecten a los citados principios".

A continuación, la sentencia señala que, como el propio TEAC reconoce en el acuerdo impugnado, la autoliquidación complementaria presentada por la actora ante la regularización inspectora anuló la inicial, por lo que seguía teniendo derecho a ejercer el derecho a la deducción de las cuotas; si bien para que proceda tal deducción, aparte del reconocimiento del derecho a deducir, tiene que poder ejercitar tal derecho cumpliendo las formalidades legalmente exigibles para cada tipo impositivo. La sala a quo pone de relieve que no se trata de una cuestión baladí al haberse confirmado el criterio administrativo sobre la improcedencia de la deducción del IVA por el club al no ser el destinatario real de la prestación del servicio de intermediación, sino que realiza el pago por cuenta del jugador, razonando que "[...] no se trata de un mero incumplimiento formal de los requisitos para la deducción del IVA y su conjugación con el principio de neutralidad del impuesto. Ciertamente, tanto la jurisprudencia europea citada por la entidad recurrente, como el Tribunal Supremo mantienen de forma constante que la vulneración de las exigencias formales por parte del sujeto pasivo no puede privarle de su derecho a deducir".

La Audiencia Nacional declara que, si bien el principio de regularización íntegra pretende evitar la duplicidad de procedimientos, de modo que en un mismo procedimiento de inspección se determine la procedencia de la devolución, en este caso, aun cuando la repercusión es indebida al estar las facturas expedidas a nombre del club en vez de a los jugadores, los sujetos pasivos (los agentes) están obligados a la declaración e ingreso de las mismas, por lo que el ingreso no es indebido. Concluye que, en la medida en que no se reconoce el derecho a la deducción de las cuotas de IVA abonadas por el club que le han sido repercutidas por los agentes de los jugadores, el mismo no tiene derecho a resarcirse frente a la AEAT, al no ser la destinataria de las operaciones.

### **Tercero. Marco jurídico.**

El artículo 119 LGT, relativo a las liquidaciones tributarias, establece que:

"1. Se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos.

La presentación de una declaración no implica aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia de la obligación tributaria.

2. Reglamentariamente podrán determinarse los supuestos en que sea admisible la declaración verbal o la realizada mediante cualquier otro acto de manifestación de conocimiento.

3. Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración.

4. En la liquidación resultante de un procedimiento de aplicación de los tributos podrán aplicarse las cantidades que el obligado tributario tuviera pendientes de compensación o deducción, sin que a estos efectos sea posible modificar tales cantidades pendientes mediante la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación después del inicio del procedimiento de aplicación de los tributos".

Asimismo, el artículo 120 LGT, cuyo objeto son las autoliquidaciones, dispone lo siguiente:

"1. Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar.

2. Las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración, que practicará, en su caso, la liquidación que proceda.

3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley".

Por su parte, el artículo 99 LIVA, relativo al ejercicio del derecho a deducir, prevé que:

"Uno. En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho período del importe total de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas durante el mismo período de liquidación en el territorio de aplicación del Impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas.

Dos. Las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado.

No obstante, en los supuestos de destrucción o pérdida de los bienes adquiridos o importados, por causa no imputable al sujeto pasivo debidamente justificada, no será exigible la referida rectificación.

Tres. El derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

Sin embargo, en caso de declaración de concurso, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad a la misma, que estuvieran pendientes de deducir, deberá ejercitarse en la declaración-liquidación correspondiente al período de liquidación en el que se hubieran soportado.

Cuando no se hubieran incluido las cuotas soportadas deducibles a que se refiere el párrafo anterior en dichas declaraciones-liquidaciones, y siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del derecho a la deducción de tales cuotas, el concursado o, en los casos previstos por el artículo 86.3 de la Ley Concursal, la administración concursal, podrá deducirlas mediante la rectificación de la declaración-liquidación relativa al período en que fueron soportadas.

Cuando hubiese mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora, serán deducibles, en las liquidaciones que procedan, las cuotas soportadas que estuviesen debidamente contabilizadas en los libros registros establecidos reglamentariamente para este Impuesto, mientras que las cuotas no contabilizadas serán deducibles en la declaración-liquidación del período correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes.

En todo caso, unas y otras cuotas solo podrán deducirse cuando no haya transcurrido el plazo a que se refiere el primer párrafo.

En el supuesto de las ventas ocasionales a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra e), de esta Ley, el derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración relativa al periodo en que se realice la entrega de los correspondientes medios de transporte nuevos.

Cuatro. Se entenderán soportadas las cuotas deducibles en el momento en que el empresario o profesional que las soportó reciba la correspondiente factura o demás documentos justificativos del derecho a la deducción.

Si el devengo del Impuesto se produjese en un momento posterior al de la recepción de la factura, dichas cuotas se entenderán soportadas cuando se devenguen.

En el caso al que se refiere el artículo 98, apartado cuatro de esta Ley, las cuotas deducibles se entenderán soportadas en el momento en que nazca el derecho a la deducción.

Cinco. Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo periodo de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso.

No obstante, el sujeto pasivo podrá optar por la devolución del saldo existente a su favor cuando resulte procedente en virtud de lo dispuesto en el Capítulo II de este Título, sin que en tal caso pueda efectuar su compensación en declaraciones- liquidaciones posteriores, cualquiera que sea el periodo de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva.

En la declaración-liquidación, prevista reglamentariamente, referida a los hechos imponible anteriores a la declaración de concurso se deberá aplicar la totalidad de los saldos acumulados a compensar de periodos de liquidación anteriores a dicha declaración".

#### **Cuarto.** *Cuestiones en las que se entiende que existe interés casacional.*

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

Determinar si el contribuyente puede instar la rectificación y la correspondiente devolución de ingresos indebidos respecto de una autoliquidación complementaria del IVA, en la que se ha procedido a incluir mayores cuotas soportadas, presentada a fin de adecuarse al criterio seguido por la Administración tributaria en un procedimiento inspector previo y con el objetivo de evitar ser sancionado, o, por el contrario, para poder ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, deberá practicarla en otra autoliquidación ulterior dentro del periodo de caducidad legalmente establecido.

**Quinto.** *Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.*

1. El recurso de casación presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque la cuestión planteada afecta a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) LJCA], pues son numerosos los casos en que los contribuyentes presentan autoliquidaciones complementarias, planteándose cuestiones que afectan al alcance y extensión de los límites de solicitudes de rectificación y devolución de ingresos indebidos, lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que la esclarezca, 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).

2. Debemos precisar que, si bien nos hallamos ante una materia que no es totalmente nueva, se hace aconsejable un pronunciamiento de este Tribunal Supremo que la esclarezca para, en su caso, reafirmar, reforzar o completar su jurisprudencia [ vid. auto de 16 de mayo de 2017 (RCA/685/2017; ES:TS:2017:4230A)], tarea propia del recurso de casación, que no solo debe operar para formar la jurisprudencia ex novo, sino también para ampliarla, matizarla, precisarla para realidades jurídicas diferentes e, incluso, corregirla [ vid. autos de 15 de marzo (RCA/93/2017, FJ 2º, punto 8; ES:TS:2017:2189A) y 24 de mayo de 2017 (RCA 678/2017; ES:TS:2017:4776A)], con lo que estaría presente, del mismo modo, la presunción del artículo 88.3.a) LJCA a que alude la parte recurrente en su escrito de preparación.

A este respecto, como se expuso en el razonamiento jurídico segundo de la presente resolución, la sentencia de instancia hace mención a la doctrina jurisprudencial de la Sección Segunda relativa a la irrevocabilidad de las opciones por parte del contribuyente, siendo preciso poner de manifiesto que el artículo 119 LGT se refiere a las

liquidaciones, cuando en el supuesto concernido nos encontramos ante unas autoliquidaciones del IVA, que se ven modificadas mediante el instrumento de la autoliquidación complementaria.

En ese sentido, debemos señalar que en la citada sentencia de 15 de octubre de 2020 (casación 6189/2017) se fija el criterio interpretativo de que "[...] en el marco de una regularización de la situación tributaria de un contribuyente realizada en un procedimiento de inspección, provocando un cambio en el régimen sustantivo de tributación aplicable, el interesado no está obligado a mantener la opción original [...], sino que puede ejercer nuevamente esa opción con arreglo al nuevo régimen sustantivo aplicable, siempre que en el marco de las actuaciones inspectoras que han conducido al cambio de régimen se haya puesto de manifiesto la inexistencia de indicios de la comisión de infracciones tributarias".

**3.** De igual forma, es necesario indicar que, según doctrina reiterada de esta Sala [ vid. sentencias de 12 (casación 4066/2020, ES:TS:2021:2988 ), 13 (casación 887/2020, ES:TS:2021:2987), 14 (casación 3590/2020, ES:TS:2021:3136), 15 (casación 4036/2020, ES:TS:2021:2985) y 16 de julio de 2021 ( casación 3699/2020, ES:TS:2021:2979), entre otras muchas], la rectificación de una autoliquidación -y la consiguiente devolución de ingresos indebidos- es cauce adecuado para cuestionar la autoliquidación practicada por un contribuyente -que ha procedido a ingresar en plazo las cuantías por él calculadas en cumplimiento de sus obligaciones tributarias, a fin de no ser sancionado por dejar autoliquidar e ingresar en plazo-, cuando entienda indebido el ingreso tributario derivado de tal autoliquidación al considerarlo contrario a la Constitución o al Derecho de la Unión Europea.

**4.** Por otra parte, en la sentencia de 5 de marzo de 2014 [(casación 5679/2011, ES:TS:2014:938), con cita en la de 26 de abril de 2012 (unificación de doctrina 149/2010, ES:TS:2012:3304)], se recoge la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre los requisitos formales para la deducción del IVA y su relación con el principio de neutralidad del impuesto; a saber:

"[...] hemos reiterado que "el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción de la cuota soportada si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales ( Sentencias de 27 de septiembre de 2007, Collée (C-146/05 , apartado 31) y de 8 de mayo de 2008, Ecotrade (asuntos acumulados C-95/07 y 96/07, apartados 62 y 63)".

[...] Del mismo modo hemos mantenido que "todas las obligaciones formales en el marco del impuesto sobre el valor añadido están pensadas para facilitar la correcta aplicación de tal tributo, de cuyo mecanismo forma parte indisociable aquel derecho. Una aplicación desproporcionada de esas exigencias adjetivas podría hacer quebrar el objetivo básico al que sirve el reconocimiento del derecho a deducir, que no es otro que el de garantizar la plena neutralidad del impuesto sobre el valor añadido, clave de bóveda que sujeta la configuración de este tributo, según ha reiterado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman (268/83, apartado 19), 21 de septiembre de 1988, Comisión/Francia (50/87, apartado 15), 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/96 , apartado 15), 21 de marzo de 2000, Gabalfrija y otros (asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, apartado 44) y 25 de octubre de 2001, Comisión/Italia ( C- 78/00, apartado 30)".

Y en la sentencia de 30 de marzo de 2021 (casación 5263/2019, ES:TS:2021:1250), se alude a la doctrina establecida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en las SSTJUE de 21 de junio de 2012 (C-294/11) y 21 de marzo de 2018 (C- 533/16), señalando la primera de las citadas "[...] que la posibilidad de ejercer el derecho a deducir el IVA sin limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, de suerte que no puede cuestionarse indefinidamente la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la Administración tributaria".

Además, se debe tener presente que en los procesos de regularización en actuaciones de comprobación por la inspección, resulta obligatorio aplicar el principio de la íntegra regularización de la situación tributaria, ya que ha de atenderse a todos los componentes que conformen el ámbito material sobre el que se desarrolle la actuación inspectora, alcanzando tanto a los aspectos positivos como a los negativos para el obligado tributario; y ello, por elementales principios que inspiran un sistema tributario que aspira a responder al principio de justicia [ vid. sentencia de 12 de diciembre de 2013 (casación 4301/2010; ES:TS:2013:6118), con cita en la de 10 de mayo de 2010 (casación 1454/2005; ES:TS:2010:3198)].

En concreto, en materia del IVA, dicho principio 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 [ sentencias de 25 de septiembre (casación 4786/2017; ES:TS:2019:3705) y 10 de octubre de 2019 (casación 4153/2017; ES:TS:2019:3287) y 2 de octubre de 2020 (casación 3212/2018; ES:TS:2020:3051)].

**5.** Finalmente, se ha de tener en cuenta, por una parte, que el recurso que ahora conocemos plantea idénticas cuestiones que el RCA/6007/2021; y, por otra, que en cuanto a las cuestiones que se suscitan en el escrito

de preparación relativas a la interpretación del artículo 13 LGT, en lo que se refiere a la potestad de calificación con que cuenta la Administración tributaria a la hora de determinar la naturaleza jurídica del contrato celebrado entre los clubs y los representantes de los jugadores, esta Sección ha admitido el recurso de casación RCA/5915/2021, en el que se cuestiona, asimismo, el alcance del principio de íntegra regularización respecto al derecho a la deducción del IVA. Ambos recursos han sido planteados por el mismo club recurrente y se han deliberado conjuntamente con el presente recurso.

**Sexto.** *Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.*

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, la cuestión formulada en el razonamiento jurídico cuarto.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 119 y 120 LGT y 99 LIVA. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras, si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso ( artículo 90.4 LJCA).

**Séptimo.** *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.

**Octavo.** *Comunicación inmediatamente a la sala de instancia la decisión adoptada en este auto.*

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 RCA/6058/2021, preparado por el Real Madrid Club de Fútbol contra la sentencia dictada el 2 de junio de 2021 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 426/2020.

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

Determinar si el contribuyente puede instar la rectificación y la correspondiente devolución de ingresos indebidos respecto de una autoliquidación complementaria del IVA, en la que se ha procedido a incluir mayores cuotas soportadas, presentada a fin de adecuarse al criterio seguido por la Administración tributaria en un procedimiento inspector previo y con el objetivo de evitar ser sancionado, o, por el contrario, para poder ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, deberá practicarla en otra autoliquidación ulterior dentro del periodo de caducidad legalmente establecido.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 119 y 120 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre; y 99 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre.

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) Remitir, para su tramitación y decisión, 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). 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.