

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

Referencia: NFJ085568

**TRIBUNAL SUPREMO***Sentencia 248/2022, de 28 de febrero de 2022**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.** *Necesidad de que el ingreso se haya materialmente producido. Legitimación del repercutido para instar el procedimiento de devolución.* 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 calificación de un ingreso, ya sea como debido o ya sea como indebido exige el cumplimiento de una serie de requisitos, entre ellos que el ingreso se haya materializado, de manera que, si tal ingreso no se ha producido, el punto de partida sobre el que se sustenta la cuestión con interés casacional decae. Acerca de la necesidad de que en casos de solicitud de «ingresos indebidos» se acredite algo tan elemental como es que el ingreso quede demostrado, nos hemos referido en diferentes sentencias como la STS de 2 de abril de 2008, recurso n.º 5682/2002 (NFJ029796). La sentencia de instancia ha declarado: «Acerca del ingreso de las cuotas por la entidad no viene acreditado el mismo a través del documento aportado por la actora junto a su demanda». Nos adentramos, por tanto, en el campo de la prueba y, por eso, no debe olvidarse que las cuestiones de prueba quedan extramuros de la fiscalización casacional, lo que impide al Tribunal fijar doctrina respecto a la primera cuestión casacional. La Sala declara que si bien es cierto que la recurrente tiene legitimación para solicitar la devolución en tanto en cuanto es sujeto repercutido, no puede accederse a la devolución solicitada puesto que la sentencia de instancia considero acreditado que el ingreso de lo reclamado no se había producido. En relación con la segunda cuestión relativa a la legitimación del sujeto que soporta la repercusión del impuesto, para solicitar a Hacienda la devolución de la cuota que satisfizo fija la siguiente doctrina: 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 le fueron repercutidas. [Vid. ATS de 11 de junio de 2020, recurso n.º 191/2020 (NFJ078322) y STSJ de Cataluña de 12 de junio de 2019, recurso n.º 625/2016 (NFJ075591) que se confirma].

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 35 y 221.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 75 y 89.

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

**PONENTE:***Don Isaac Merino Jara.*

Magistrados:

Don RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

Don ISAAC MERINO JARA

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 248/2022

Fecha de sentencia: 28/02/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 191/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 15/02/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 191/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 248/2022

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 28 de febrero de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 191/2020, interpuesto por doña Francisca, representada por la procuradora doña Raquel Nieto Bolaño, contra la sentencia de fecha 12 de junio de 2019, dictada por la Sección primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso

625/2016, relativo a una solicitud de devolución de ingresos indebidos por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ha comparecido, como parte recurrida, el Abogado del Estado en la representación y defensa de la Administración General del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**Primero.** *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. El presente recurso de casación se interpuso por doña Francisca, 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 núm. 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 por importe de 66.372,51 euros.

2. Los hechos relevantes para la resolución de este recurso son:

2.1. Con fecha 26 de abril de 2006 se otorgó escritura pública de permuta por doña Francisca y por la entidad mercantil B&B PROMOCIONS DEL PENEDÉS, S.L, En virtud de ésta, la Sra. Francisca cede y transmite la plena propiedad de una finca suya. Por su parte, la entidad, como contraprestación de la cesión anterior se obliga a la entrega de dos viviendas, dos locales, tres plazas de garaje y un trastero -que se construirán y formarán parte de un edificio que se edificará sobre el solar objeto de permuta-, un pago en metálico, más una cantidad a tanto alzado que la parte cesionaria retiene para hacer frente a determinados gastos y con la obligación de rendirse cuentas las partes, en más o en menos, según sea el saldo definitivo, en el plazo de treinta y seis meses.

2.2. En la escritura se estipula que las partes valoran la finca objeto de la permuta en 780.007,26 euros, valor que coincide con el de los inmuebles que a cambio se recibirán por la Sra. Francisca.

También se estipula que, en el mismo acto de la firma de la escritura, la entidad mercantil B&B PROMOCIONS DEL PENEDÉS, S.L. "entrega aval bancario por valor de 636.000,00 euros, para responder del posible incumplimiento de lo pactado en esta escritura, para ejecutar AL PRIMER REQUERIMIENTO, en caso de incumplimiento de plazos o entrega, en los términos pactados.

Igualmente se estipula que la entrega futura de las dos viviendas, los dos locales, las tres plazas de garaje y el trastero está sujeta al impuesto sobre el Valor Añadido y al de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y que a tal efecto B&B PROMOCIONS DEL PENEDÉS, S.L. repercute "a la parte cedente el importe del I.V.A. a los tipos legales vigentes en la correspondiente factura que con todos los requisitos legales y formales le expide, por el valor de 66.372,51 euros en concepto del pago anticipado en especie que supone la entrega del solar a cambio de los elementos futuros a entregar".

2.3. El contrato quedó resuelto por incumplimiento de la promotora B & B Promocions del Penedés, S.L, ejecutándose por solicitud de fecha 26 de septiembre de 2008, de doña Francisca, cumplimentados los trámites pertinentes, el aval bancario correspondiente en garantía del cumplimiento del contrato.

2.4. El 27 de marzo de 2009, doña Francisca presentó ante el Juzgado de Primera Instancia de Instrucción número 1 del Vendrell, demanda de juicio ordinario en reclamación de cantidad, derivada de incumplimiento contractual.

Con fecha 4 de noviembre de 2010 recayó sentencia, favorable a doña Francisca, en el extremo que nos ocupa. En ese concreto sentido, en su fundamento primero expone, de modo resumido, la petición de la demandante en esos términos: "No habiendo recibido los inmuebles pactados en la permuta, reclama la actora, en primer lugar, el pago de 6.000'00 €, en concepto de aplicación de la cláusula penal, consistente en doscientos euros diarios por los treinta días de retraso en la entrega, que finalmente no se produjo. También solicita la devolución de los 80.400,00 € que la demandada retuvo el día de la firma de la permuta para aplicar a la liquidación de IVA; gastos notariales, plusvalía gastos registrales e impuesto de actos jurídicos documentados. Invocando la facultad de resolver las obligaciones para el caso de que uno de los obligados no cumpliera lo que le incumbe ( artículo 1.124 del Código Civil) solicita la actora también, en concepto de daños y perjuicios, la suma de 20.776'38 €, que se corresponde con la del valor atribuido a los bienes según la valoración otorgada en la escritura de permuta y el valor de los mismos en la declaración de obra nueva (documento número 15) otorgada también ante notario, Todas estas cantidades, junto a los 10.069'35 € satisfechos por los materiales que abono directamente la actora, ascienden al total de 117.245'73 € que reclama como principal en su demanda. [...]".

La sentencia condena a la entidad demandada a que pague a la actora:

"1- La suma de CIENTO DECISIETE MIL DOSCIENTOS CUARENTA Y CINCO EUROS con SETENTA Y TRES CÉNTIMOS (117.245,73 euros) en concepto de principal.

2- La suma equivalente al interés legal del dinero calculado sobre la anterior cuantía de 117.245'73 € desde la fecha de interposición de la demanda hasta la fecha de la presente sentencia en concepto de intereses de mora material.

3- La suma equivalente al interés de mora procesal previsto en el artículo 576 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, calculados desde la fecha de la presente sentencia hasta el momento de pago efectivo del principal reclamado".

2.5. Antes de que recayera sentencia, pero después de la presentación de la demanda ante el Juzgado de Primera Instancia e Instrucción, concretamente, el 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 (66.372,51 euros).

El 15 de octubre de 2010 la Delegación de la AEAT requirió a la Sra. Francisca para que justificase documentalmente la resolución del contrato de permuta.

Notificado a la interesada dicho requerimiento el 24 de noviembre siguiente, la misma lo cumplimentó el siguiente día 30, aportando (i) escrito por el que se requería a la promotora para que hiciese entrega de las viviendas, cumplido el plazo, (ii) escrito de la promotora manifestando que no le era posible hacer dicha entrega, (iii) acta notarial de presencia que justificaba que la mercantil no había comparecido a realizar la entrega, y (iv) por último, escrito de doña Francisca solicitando al banco la ejecución del aval.

El 10 de noviembre de 2010, la Dependencia de Gestión de la AEAT de Tarragona dictó acuerdo de requerimiento dirigido a B&B PROMOCIONS DEL PENEDÉS, S. L, para que remitiese a esa oficina determinados documentos, en función de las opciones contempladas en el artículo 89. Cinco LIVA al objeto de verificar la procedencia de la rectificación de sus autoliquidaciones, así como el derecho a la devolución.

El 22 de septiembre de 2011 se emitió propuesta de resolución en el sentido de denegar la rectificación de la autoliquidación, que fue notificada el siguiente 17 de octubre.

La obligada tributaria presentó escrito de alegaciones, el 2 de noviembre de 2011, manifestando, en esencia, que no podía ponerse en contacto con la promotora y que, estando la Agencia Tributaria en disposición de conocer si la misma había hecho ingreso de la cantidad repercutida en concepto de IVA, verificado este extremo, solicitaba la devolución de dicha suma al estar resuelto el contrato de permuta.

Con fecha 17 de marzo de 2011 se emitió requerimiento a la entidad B&B PROMOCIONS DEL PENEDÉS, S. L, para que aportara los medios de pruebas necesarios que justificaran la procedencia de la devolución solicitada, así, como justificación de no haber optado por la alterativa prevista en la letra b) del párrafo tercero del artículo 89. Cinco de la LIVA. Dicho requerimiento fue notificado por comprendía tras haberse publicado en el BOE. Asimismo, con fecha 11 de febrero de 2012, se notificó propuesta de resolución en la que se ponía de manifiesto la falta de atención del mencionado requerimiento.

2.6. El 16 de abril de 2012, la citada Dependencia provincial dictó acuerdo notificado el siguiente día 23, 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, -de acuerdo con la documentación obrante en el expediente y de análisis de la información que consta en la base de datos de la AEAT- 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 la letra a) del párrafo tercero del artículo 89.Cinco de la LIVA, ni el cumplimiento de los requisitos necesarios establecidos en 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 General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (en lo sucesivo, RGRVIA). Se declaró que no procedía la devolución solicitada a través del procedimiento de devolución de ingresos indebidos, dejando patente que esto era así, sin perjuicio de la rectificación de las cuotas repercutidas través de la vía prevista en el apartado b) del artículo 89. Cinco de la LIVA.

2.7. Contra dicho acuerdo se interpuso recurso de reposición el 22 de mayo de 2012, presentándose el 20 de junio del mismo año escrito de alegaciones. El recurso fue desestimado.

2.8. Interpuesta reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, el 7 de noviembre de 2012, la misma fue desestimada por resolución de 21 de abril de 2016, con base en que se trataba 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, "es decir, una vez resuelto el contrato de permuta, la empresa vendedora deberá rectificar la repercusión efectuada, con la devolución al destinatario de la operación, del importe de las cuotas repercutidas en exceso, siendo el impago del IVA, que recordemos fue reconocido judicialmente, una cuestión que debe solicitarse por vía de ejecución ante el correspondiente órgano jurisdiccional".

2.9. Frente a esta resolución económico-administrativa se formuló recurso contencioso-administrativo que fue desestimado por la sentencia que constituye el objeto del presente recurso, y que confirma la legalidad de la actuación de la Administración por similares razones a las que sirvieron de sustento a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña.

En el fundamento jurídico segundo, se señala: "En el supuesto de autos, como se ha dicho, la repercusión efectuada es correcta y debida, y el hecho de quedarse sin efecto la operación (resuelta la permuta) posteriormente no cambia la naturaleza de esa repercusión, sino que da derecho a modificar la base imponible. Al no tratarse de un ingreso indebido, la rectificación de las cuotas repercutidas sólo puede hacerse en la forma prevista en el apartado b) del artículo 89. Cinco de la Ley 37/1992. De esta forma, resuelta la permuta, es la vendedora quien debe rectificar la repercusión efectuada, con devolución al destinatario, como sostiene la resolución económico-administrativa en su último fundamento de derecho, de la operación del importe de las cuotas repercutidas en exceso, siendo el impago del Impuesto sobre el Valor Añadido, reconocido por sentencia firme de la jurisdicción civil, una cuestión a residenciar en ejecución de sentencia. No ha de pasarse por alto que no resulta acreditado a tenor de la documentación obrante en el expediente administrativo la opción por la alternativa prevista en la letra a) del párrafo tercero del artículo 89. Cinco de la Ley 37/1992, ni el cumplimiento de los requisitos ex artículo 14.2.c) del Real Decreto 520/2005. A este respecto, consta en el expediente administrativo la notificación a la entidad B & B Promocions del Penedés, S.L., de requerimiento de aportación de medios de prueba necesarios justificativos de la procedencia de la devolución solicitada, así como justificación de no haber optado por la alternativa prevista en la letra b) del párrafo tercero, del artículo 89.cinco de la Ley 37/1992 y de propuesta de resolución; requerimientos no atendidos por aquella mercantil, sin que pueda atribuirse al Órgano de gestión tributaria esa falta de diligencia en cuanto al despliegue de facultades adicionales (las que se identifican en la demandada son facultades atribuidas a órgano de inspección Tributaria) ni disconformidad a derecho de la actuación administrativa por dicho motivo. Acerca del ingreso de las cuotas por B & B Promocions del Penedés, S.L., no viene acreditado el mismo a través del documento aportado por la actora junto a su demanda (se dice que conseguido de otro procedimiento judicial) sobre declaración anual de operaciones con tercero, modelo 347, presentado por dicha mercantil con valor informativo y que no supone el pago o devolución de importe alguno (además, si bien el importe de las operaciones resulta coincidente, se relaciona como declarada a una persona con un segundo apellido y un documento nacional de identidad que no se corresponden con la actora).

Por último, en atención a todo lo expuesto no hay prueba por la actora del alegado por ésta, enriquecimiento injusto de la Administración demandada".

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

1. Doña Blanca Soria Crespo, procuradora de los tribunales, actuando en nombre y representación de doña Francisca, presentó escrito el 17 de septiembre de 2019 preparando recurso de casación contra la sentencia indicada.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, considera el letrado infringido por la sentencia recurrida, el artículo 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".

3. La Sala de instancia acordó, mediante auto de 21 de noviembre de 2019, tener por preparado el recurso de casación.

### **Tercero.** *Admisión e interposición del recurso.*

1. Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 11 de junio de 2020, la Sección de Admisión de esta Sala aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos términos: " 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".

2. La representación procesal de la Sra. Francisca interpuso recurso de casación mediante escrito presentado el 20 de agosto de 2020, que observa los requisitos legales, y en que se señalan como infringidas las normas antes mencionadas. En dicho escrito, delimita sus pretensiones en dos puntos:

"1) En primer lugar, declarar no conforme a derecho y anular en su integridad la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 21 de abril de 2016 y en consecuencia la resolución de la Dependencia de Gestión Tributaria de Tarragona de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de fecha 16 de abril de 2012.

2) Y, en segundo lugar, reconocer el derecho de mi representada a que le restituyan las cantidades indebidamente pagadas (66.372,51), con sus correspondientes intereses".

#### **Cuarto. Oposición al recurso de casación.**

Conferido traslado de la interposición del recurso, el Abogado del Estado presentó escrito de oposición, el día 15 de octubre de 2020, en el que finaliza resumiendo: "Respecto de la pretensión deducida de contrario consideramos, por las razones expuestas en el presente escrito de oposición, que la sentencia recurrida es ajustada a derecho y procede su confirmación, con desestimación del recurso de casación.

Subsidiariamente, si se reconoce que se trata de un ingreso indebido y que el recurrente está legitimado para formular la solicitud de devolución, el fallo estimatorio debería limitarse a ese reconocimiento, ordenando la retroacción de actuaciones para que la Administración tributaria compruebe que concurren los requisitos para proceder a la devolución.

Y, en relación con la cuestión doctrinal suscitada postulamos la siguiente interpretación:

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, no tiene la consideración de indebido y no puede solicitarse su devolución mediante el procedimiento previsto en el artículo 221 de la Ley 58/2003, General Tributaria".

#### **Quinto. Señalamiento para deliberación del recurso.**

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 15 de febrero de 2022, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero. Objeto del presente recurso de casación.**

La sentencia recurrida sostiene que el devengo del pago anticipado producido con ocasión del contrato de permuta consistente en la entrega futura de las dos viviendas, los dos locales, las tres plazas de garaje y el trastero está sujeto a IVA, en virtud de lo dispuesto en el artículo 75. Dos LIVA, y que el ingreso era debido. En consonancia con ello, declara que el procedimiento correcto para solicitar la recuperación de la cuota de IVA repercutida es el previsto en el artículo 89. Cinco b) LIVA. También declara que el impago del IVA, reconocido en este caso por sentencia firme 155/2020, de 4 de noviembre en demanda de juicio ordinario en reclamación de cantidad, derivada de incumplimiento contractual, es una cuestión a resolver en ejecución de dicha sentencia

Por tanto, las dos cuestiones que plantea este recurso son: (i) la relativa a la naturaleza del ingreso, y (ii) 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.

#### **Segundo. Alegaciones de las partes.**

Comienza sus alegaciones la Sra. Francisca invirtiendo el orden de las cuestiones con interés casacional, fijándose primero en la legitimación del sujeto repercutido para solicitar la devolución de ingresos indebidos, sosteniendo en su escrito de interposición que sí la tiene, en virtud de lo dispuesto en el artículo 35.2, g) de la LGT, puesto en relación con el artículo 14, 2, c) del RGRVIA.

Después se centra en la cuestión relativa a la naturaleza jurídica del ingreso efectuado (repercusión del IVA correspondiente a la operación de permuta que posteriormente fue jurídicamente resuelta), si debe ser considerado como indebido o no.

Entiende la recurrente que debe ser considerado como ingreso indebido y que ella, como repercutida, puede optar por la opción que señala el artículo 89. 5º a) LIVA ostentando legitimación para solicitar y obtener la devolución de la cantidad de 66.372,51 euros.

Mantiene que el artículo 89.5º a) LIVA "permite la opción de iniciar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos o bien de regularizar, y la jurisprudencia interpreta dicho precepto en el sentido de entender que el repercutido tiene legitimación para solicitar la devolución y el derecho a percibir la devolución por parte de quien haya soportado la repercusión, STS 7-2-2007 y SAN 25-2-2008, y la interpretación de la administración de que el repercutido no puede acogerse a la opción a) del art. 89.cinco LIVA implica, de facto, una privación de la legitimación para solicitar la devolución, pues es claro que la opción b de regularización sólo la puede efectuar el sujeto pasivo".

Recuerda la Sra. Francisca que la administración demandada se opone al recurso entablado alegando que hay que atender al concepto de ingreso indebido que deriva del artículo 221 LGT y del artículo 14 RGRVIA y, en el caso de autos, la repercusión del impuesto fue debida.

Frente a ello, reacciona la recurrente trayendo a colación el artículo 80 LIVA para manifestar que, en el caso de autos, con arreglo a derecho, se resuelve el contrato de permuta por incumplimiento de B&B PROMOCIONS DEL PENEDÉS, S. L.

Y lo hace porque considera que para los supuestos del artículo 80 LIVA, que son aquellos en los que las operaciones de tráfico mercantil afectadas por el IVA han quedado sin efecto, o se ha minorado su precio, la LGT establece un mecanismo específico de recuperación del IVA, que es el previsto en el artículo 89. Cinco LIVA respecto a la manera de hacer efectivo el derecho a la modificación referido, interesando, en particular, su último párrafo.

En este extremo, dice la recurrente, es donde reside la discrepancia entre las partes, por cuanto la administración aduce que el párrafo a) de dicha norma únicamente es de aplicación en los supuestos en los que se ha producido un ingreso indebido, circunstancia que no concurre en el caso de autos. Sin embargo, dicha conclusión no resulta coherente a partir de una interpretación sistemática de los artículos 80 y 89 cinco LIVA pues de la misma, concluye que los procedimientos para obtener la minoración de las cuotas son alternativos y que el sujeto pasivo puede acudir al del párrafo a), por ser el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, el mecanismo que el legislador instrumenta para hacer efectiva la devolución del IVA, en los casos del artículo 80 y que, en este caso, por tratarse una cauce procedimental para obtener la devolución, no precisa que el ingreso del IVA deba ser calificado como "indebido stricto sensu" o en origen, pues está previsto para los supuestos del artículo 80 los cuales son supuestos en los que por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto, total o parcialmente, las operaciones gravadas, lo que determina que las mismas, en origen, fueron correctas y, por tanto, el ingreso de IVA, debido. Señala que, por definición, los mismos no son supuestos de ingresos indebidos y, por ello, establecer dicha exigencia para aplicar el mecanismo de devolución del IVA específicamente establecido para las concretas circunstancias del artículo 80 subvierte el principio de especialidad en la aplicación de las normas.

Por otra parte, añade, si los procedimientos alternativos para la recuperación del IVA que establece el artículo 89, cinco LIVA tuvieran como objeto el del apartado a), la devolución de ingresos indebidos cuando el ingreso previo deba merecer dicha calificación, esta regulación resultaría innecesaria, y quedaría vacía de contenido, pues bastaría para ello acudir al cauce general de devolución de ingresos indebidos previsto en el artículo 221.1 de la LGT.

Asimismo, sostiene que el párrafo d) del artículo 221.1 LGT contempla la posibilidad de calificar, como indebido, un ingreso previsto en la propia LGT, supuesto al que debe acogerse el caso de autos, por lo que, a tenor de lo expuesto, cabe establecer que son subsumibles en dicha calificación, por remisión normativa, los supuestos del artículo 80 LGT en los que la causa de resolución del contrato origen del devengo del IVA es siempre sobrevenida, pues exige que medie una resolución.

Las alegaciones de la Abogacía del Estado, sobre la cuestión relativa al carácter debido o indebido del ingreso tienen como punto de partida que la repercusión fue ajustada a derecho ( artículo 75 LIVA en cuanto a los pagos anticipados) y que lo que debe decidirse es si la resolución de la permuta que es un supuesto que da lugar a la rectificación de la base imponible, da lugar o no a un ingreso indebido.

Asegura después que la doctrina de los TSJ invocada en el escrito de interposición no resuelve la cuestión planteada. También apunta que el argumento referido a la innecesariedad del art. 89. Cinco apartados a) LIVA no resuelve la pregunta con interés casacional.

Afirma que quizá el único argumento que se refiere directamente a la cuestión es el que parte de lo establecido en el apartado d) del artículo 221 LGT.

Defiende la Abogacía del Estado que en estos casos no estamos ante un ingreso indebido, "además de por las razones que figuran en la sentencia de instancia", por las tres razones que expone a continuación:

(i) El artículo 221 LGT solo contempla expresamente como ingresos indebidos aquellos en los que se ha producido una duplicidad en el pago, se ha satisfecho una cantidad superior a la debida o se ha efectuado el ingreso una vez transcurrido el plazo de prescripción.

(ii) El apartado d) del artículo 221.1 LGT no incorpora una definición de ingreso indebido, sino que permite iniciar el procedimiento previsto para la devolución de ingresos indebidos en aquellos otros casos en que así se establezca por la normativa tributaria.

De ello infiere la Abogacía del Estado que una cosa es que se prevea en el artículo 89. Cinco LIVA la posibilidad de instar la devolución de un ingreso indebido y otra distinta que en el supuesto examinado se trate de un ingreso indebido.

(iii) Los supuestos mencionados en el artículo 221.1 LGT deben completarse con otros derivados o expresados en otras normas o en la jurisprudencia.

Concluye que los casos como el presente no tienen encaje en ninguno de los supuestos anteriores.

En relación con la segunda de las cuestiones que plantea el auto de admisión cual es si el sujeto que soporta la repercusión está legitimado para solicitar la devolución del IVA soportado mediante el ejercicio de las opciones que proceda contempladas en el art. 89.Cinco LIVA distingue la Abogacía del Estado "entre los dos supuestos contemplados en el art. 89.Cinco LIVA para descartar de inicio que el recurrente esté legitimado para la actuación del apartado b) de ese precepto", de manera que, afirma "la cuestión entonces quedaría reducida a la posibilidad de que el sujeto que ha soportado la repercusión pueda iniciar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos".

Partiendo de ello, mantiene, después de subrayar que "siempre que efectivamente se trate de ingresos indebidos", habría que responder que el sujeto que la ha soportado estaría legitimado para instar el procedimiento de devolución.

Ahora bien, precisa, que en abstracto pueda reconocerse la legitimación del recurrente para instar la devolución de ingresos indebidos no significa que haya de reconocerse en el presente caso, por las dos razones siguientes:

(i) No nos encontramos, ante un ingreso indebido, y

(ii) El principio de buena fe y la prohibición de actuar contra los propios actos impide reconocer esa legitimación a quien ha reclamado el importe del IVA en demanda civil y ha obtenido sentencia condenatoria a su favor, como señala la sentencia de instancia, aunque esté pendiente de ejecución.

Por último, para el hipotético caso de que se reconociera la legitimación del recurrente, afirma que no puede reconocerse en esta instancia el derecho a la devolución puesto que no se han acreditado los requisitos que el artículo 14 RRVIA establece para obtenerla.

### **Tercero.** *El criterio interpretativo de la Sala con respecto a las cuestiones con interés casacional.*

El artículo 14 del RGRVI se refiere, en su apartado 1, a los legitimados para instar la devolución de ingresos indebidos, disponiendo lo siguiente:

"1. Tendrán derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos las siguientes personas o entidades:

a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado ingresos indebidos en el Tesoro público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, así como los sucesores de unos y otros.

b) Además de las personas o entidades a que se refiere el párrafo a), la persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a cuenta repercutido cuando consideren que la retención soportada o el ingreso repercutido lo han sido indebidamente. Si, por el contrario, el ingreso a cuenta que se considere indebido no hubiese sido repercutido, tendrán derecho a solicitar la devolución las personas o entidades indicadas en el párrafo a).

c) Cuando el ingreso indebido se refiera a tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión, además de las personas o entidades a que se refiere el párrafo a), la persona o entidad que haya soportado la repercusión".

El mismo artículo, en su apartado 2, se ocupa de los beneficiarios del derecho a la devolución, señalando:

"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 receptor 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 o documento sustitutivo cuando así lo establezca la normativa reguladora del tributo.

2.º Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas. En los tributos en los que el destinatario de las operaciones que haya soportado la repercusión tenga derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando quien las repercutió las hubiese consignado debidamente en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.

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

Los restantes apartados de dicho artículo disponen:

"3. En los supuestos previstos en los párrafos b) y c) del apartado 1, el obligado tributario que hubiese soportado indebidamente la retención o el ingreso a cuenta o la repercusión del tributo podrá solicitar la devolución del ingreso indebido instando la rectificación de la autoliquidación mediante la que se hubiese realizado el ingreso indebido.

4. Cuando la devolución de dichos ingresos indebidos hubiese sido solicitada por el retenedor o el obligado tributario que repercutió las cuotas o hubiese sido acordada en alguno de los procedimientos previstos en el artículo 15, la devolución se realizará directamente a la persona o entidad que hubiese soportado indebidamente la retención o repercusión.

5. Cuando el derecho a la devolución corresponda a los sucesores, se atenderá a la normativa específica para determinar los legitimados para solicitar la devolución y sus beneficiarios y la cuantía que a cada uno corresponda".

Como se recordará son dos las cuestiones con interés casacional. La primera relativa a 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.

La calificación de un ingreso, ya sea como debido o ya sea como indebido exige el cumplimiento de una serie de requisitos, entre ellos que el ingreso se haya materializado, de manera que, si tal ingreso no se ha producido, el punto de partida sobre el que se sustenta la cuestión con interés casacional decae. Acerca de la necesidad de que en casos de solicitud de "ingresos indebidos" se acredite algo tan elemental como es que el ingreso quede demostrado, nos hemos referido en diferentes sentencias, entre otras, sentencia de 2 de enero de 2008, rec. cas. 210/2004, y sentencia de 2 de abril de 2008, rec. cas. 5682/2002.

En ese sentido, debe recordarse que la sentencia de instancia ha declarado: "Acerca del ingreso de las cuotas por B & B Promocions del Penedés, S.L., no viene acreditado el mismo a través del documento aportado por la actora junto a su demanda (se dice que conseguido de otro procedimiento judicial) sobre declaración anual de operaciones con tercero, modelo 347, presentado por dicha mercantil, S.L., con valor informativo y que no supone el pago o devolución de importe alguno (además, si bien el importe de las operaciones resulta coincidente, se relaciona como declarada a una persona con un segundo apellido y un documento nacional de identidad que no se corresponden con la actora". Nos adentramos, por tanto, en el campo de la prueba y, por eso, no debe olvidarse que las cuestiones de prueba quedan extramuros de la fiscalización casacional, a salvo ciertas excepciones que aquí no concurren.

Ello nos conduce a no fijar doctrina sobre la primera cuestión con interés casacional con ocasión del presente recurso.

En relación con la segunda cuestión con interés casacional consistente en 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, tenemos fijada una reiterada doctrina jurisprudencial, de la cual es exponente nuestra sentencia de 25 de septiembre de 2014, rec. cas. 3394/2013.

En ella afirmamos:

"A diferencia del sistema normativo anterior, en el Derecho interno actual, tras la atribución del carácter de obligado tributario a quien sufre la repercusión ( artículo 35.2.g) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), se ha reconocido su legitimación para solicitar la devolución, a través del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, sobre revisión en materia administrativa (art. 14). Así lo pusimos de relieve en la sentencia de 7 de diciembre de 2011 (rec. cas. 2693/2008) en la que llegábamos a la conclusión de que quien soporta la repercusión tiene legitimación para iniciar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos por ostentar la condición de interesado.

En el sistema normativo actual, la Ley General Tributaria 58/2003 dispone que la Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios o a sus sucesores los ingresos que indebidamente se hubieren realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, conforme al procedimiento establecido en el artículo 221 de la Ley. Son obligados tributarios, entre otros: "a) Los contribuyentes. b) Los sustitutos del contribuyente. c) Los obligados a realizar pagos fraccionados. d) Los retenedores. e) Los obligados a practicar ingresos a cuenta. f) Los obligados a repercutir. g) Los obligados a soportar la repercusión. h) Los obligados a soportar la retención. i) Los obligados a soportar los ingresos a cuenta. j) Los sucesores. k) Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos". Como se ve, "los obligados a soportar la repercusión" son, también, obligados tributarios.

El artículo 221 de la LGT, al regular el "procedimiento para la devolución" diferencia entre legitimados para instar el reconocimiento del derecho a la devolución y los titulares del derecho a percibirla en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Hay que acudir, pues, a los reglamentos de ejecución de la LGT. Es esencial, en este punto, el 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, cuyo artículo 14 lleva como título: "Legitimados para instar el procedimiento de devolución y beneficiarios del derecho a la devolución".

En el precepto citado se distingue perfectamente a las personas o entidades que tienen derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos y a las que tienen derecho a obtener la devolución de los ingresos indebido. Entre los primeros están los obligados tributarios que hubieran realizado ingresos indebidos en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias y la persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiere a tributos para los que exista una obligación legal de repercusión. Entre los segundos, tienen derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos "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" (art. 14.2.c) y en el apartado 4 del precepto que analizamos se dispone que cuando la devolución de ingresos indebidos hubiese sido solicitada por el obligado tributario que repercutió las cuotas, la devolución se realizará directamente a la persona o entidad que hubiese soportado indebidamente la repercusión.

Lo mismo reitera después el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, al regular en su artículo 129 las "Especialidades en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta o cuotas soportadas".

Por tanto, el repercutido, en este caso, la Sra. Francisca, tiene legitimación para solicitar la declaración de procedencia de la devolución de ingresos indebidos.

Y, siendo así, en relación con la segunda cuestión, fijamos la siguiente doctrina: 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 le fueron repercutidas.

#### **Cuarto. - Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.**

La Sra. Francisca solicita, en primer lugar, que dictemos sentencia por la que, estimando el presente recuso, casemos y revoquemos la sentencia recurrida, resolviendo el recurso en el sentido de declarar no conforme a derecho y anular en su integridad la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de 21 de abril de 2016 y, en consecuencia, la resolución de la Dependencia de Gestión Tributaria de Tarragona de la

Agencia Estatal de la Administración Tributaria, de fecha 16 de abril de 2012 y, en segundo lugar, que reconozcamos el derecho a que le restituyan las cantidades indebidamente pagadas (66.372,51 euros), con sus correspondientes intereses.

Por su parte, la Abogacía del Estado solicita la desestimación del recurso de casación y, subsidiariamente, si se reconociese que se trata de un ingreso indebido y que el recurrente está legitimado para formular la solicitud de devolución, solicita que el fallo estimatorio se limite a ese reconocimiento, ordenando la retroacción de actuaciones para que la Administración tributaria compruebe que concurren los requisitos para proceder a la devolución.

La Abogacía del Estado, en relación con la cuestión doctrinal suscitada, postula la siguiente interpretación:

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, no tiene la consideración de indebido y no puede solicitarse su devolución mediante el procedimiento previsto en el artículo 221 LGT.

Pues bien, por todas las razones expuestas, procede declarar no haber lugar al recurso de casación, puesto que, si bien es cierto que la Sra. Francisca tiene legitimación para solicitar la devolución en tanto en cuanto es sujeto repercutido, no puede accederse a la devolución solicitada puesto que la sentencia de instancia considero acreditado que el ingreso de lo reclamado no se había producido, con lo cual se confirma 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 625/2016, en la que, a su vez, 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 por importe de 66.372,51 euros.

#### **Quinto. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

### **FALLO**

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

#### **Primero.**

- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

#### **Segundo.**

Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Raquel Nieto Bolaño en representación de doña Francisca, 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 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 por importe de 66.372,51 euros.

#### **Tercero.**

No hacer imposición de las costas procesales.  
Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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.