

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087013

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 20 de julio de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 306/2022

SUMARIO:

IVA. Devengo. Pagos anticipados. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar, en interpretación de los artículos 75.2 en relación con el 78.3.2, ambos de la Ley IVA, el momento en el que debe reducirse la base del IVA repercutido en los anticipos de bonificaciones a clientes, bien cuando se entregaban y abonaban a los clientes o, por el contrario, cuando se consolidase el volumen total de ventas pactado, esclareciendo la forma de regularización en caso de error en la identificación temporal en que ha de producirse la minoración de la base imponible del IVA por la aplicación descuentos y bonificaciones. Repárese que la cuestión relativa al ajuste operado sobre las cuotas de IVA repercutido como consecuencia de anticipos de bonificaciones realizados a los clientes, entronca directamente con la modificabilidad de la base imponible de operaciones que aún no se han realizado, en este caso, merced a su minoración en proporción a unas futuras entregas de bienes, invocándose para rechazar la equiparación del anticipo a cuenta de bonificaciones futuras antes de la realización del hecho imponible al pago anticipado, tanto en sede económico-administrativa como en vía jurisdiccional, [Vid. STJUE de 21 de febrero de 2006 [asunto C-419/02 (NFJ021665)], lo que merece un pronunciamiento al respecto por la Sección de Enjuiciamiento, no en vano, la actora sostiene que la misma no es aplicable al presente supuesto ya que «(n)o hace referencia a la normativa nacional cuya infracción aquí se insta, sino a un cambio normativo en el Reino Unido asociado a las entregas de medicamentos a pacientes, las cuales inicialmente estaban sujetas a un IVA cero y que, con la entrada en vigor el 1 de enero de 1998, del Reglamento relativo al IVA para medicamentos, productos farmacéuticos y prótesis para minusválidos estaban exentas y, por consiguiente, ya no cabía deducir el IVA soportado. Y, en segundo lugar, porque la cuestión ahí resuelta es completamente diferente, los pagos anticipados objeto de ese pronunciamiento comunitario en nada se asemejan a los anticipos de bonificaciones satisfechos a clientes, ni eran recibidos por empresas del mismo grupo (sino por terceros independientes -los clientes-), ni los productos objeto del contrato podían modificarse (sino una relación de descuentos y bonificaciones vinculadas al volumen de compras)». Conviene, por lo tanto, un pronunciamiento del Tribunal Supremo que, cumpliendo su función uniformadora, sirva para dar respuesta a la cuestión nuclear que suscita este recurso de casación a fin de reafirmar, reforzar o completar o, en su caso, cambiar o corregir, el criterio que sobre la cuestión fijó esta Sala en la citada sentencia. [Vid. SAN de 3 de noviembre de 2021, recurso n.º 662/2020 (NFJ087014) contra la que se plantea el recurso de casación].

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 75, 78 y 92 a 96.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 11 y 73 a 77.

PONENTE:*Don Esperanza Córdoba Castroverde.*

Magistrados:

Don CESAR TOLOSA TRIBIÑO

Don MARIA ISABEL PERELLO DOMENECH

Don JOSE LUIS REQUERO IBAÑEZ

Don ANGELES HUET DE SANDE

Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 20/07/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 306/2022

Materia: SOCIEDADES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

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

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 306/2022

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

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

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 20 de julio de 2022.

HECHOS

Primero. *Preparación del recurso de casación.*

1. El procurador don Ramón Rodríguez Nogueira, en representación de la sociedad COBEGA, S.A., asistida del letrado don Miró Ayats Vergés, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 3 de noviembre de 2021 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó parcialmente el recurso nº 662/2020, deducido frente a la resolución de 3 de junio de 2020 del Tribunal Económico-

Administrativo Central (TEAC), que acuerda estimar parcialmente la reclamación económico-administrativa formulada frente al acuerdo de liquidación de 11 de mayo de 2016 por el Impuesto sobre el Valor añadido (IVA), ejercicios 2010 (desde febrero) a 2012, en los términos expuestos en su fundamento jurídico décimo, reconociendo el derecho a la devolución de ingresos indebidos a la entidad reclamante, derivados de las cuotas de IVA indebidamente repercutidas en la adquisición de tarjetas regalo, y desestimar la reclamación económico-administrativa formulada frente al acuerdo de resolución de procedimiento sancionador de 19 de diciembre de 2016 dimanante de aquél, dictados por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

2.1 Los artículos 75.Dos y 78.3.2º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (BOE de 29 de diciembre) ["LIVA"], y vulneración del principio de regularización íntegra.

2.2 El artículo 96.Uno.5 LIVA, en relación con los artículos 92.1.1, 93 y 94.1.a) de dicha ley, en cuanto a la adquisición de bienes que tienen una doble función, en primer lugar promocional y que adicionalmente generan alguna utilidad a sus clientes.

2.3 El artículo 95.Uno LIVA.

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.

4. Subraya que las normas que entiende vulneradas forman parte del Derecho estatal y 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) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa ["LJCA"], y la presunción del apartado a) del artículo 88.3 LJCA.

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

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 17 de enero de 2022, emplazando a las partes con su notificación para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiéndolo verificado tanto la parte recurrente, COBEGA, S.A., como la parte recurrida, Administración General del Estado, que no se ha opuesto a la admisión del recurso, ambas dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Es Magistrado Ponente la Excm. Sra. D.^a 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 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y la entidad recurrente se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

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

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija, para supuestos sustancialmente iguales, una doctrina (i) contradictoria con la establecida por otros órganos jurisdiccionales [artículo 88.2.a) de la LJCA]; (ii) que afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) de la LJCA], siendo así que, además, (iii) aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) de la LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

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

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar, a efectos de la admisión del presente recurso de casación, algunas circunstancias que han de ser tenidas en cuenta:

1. El 13 de marzo de 2014, se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación por la Dependencia de Control tributario y aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, respecto de la entidad COBEGA, S.A., con objeto de comprobar los ejercicios 2010 a 2012 del IVA. Las actuaciones tenían alcance general.

2. Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas se formalizó, en 12 de noviembre de 2015, acta de disconformidad, con número de referencia A02-72617274, conteniendo una propuesta de liquidación provisional de 4.220.569,18 euros (3.521.281,23 euros de cuota y 699.287,95 euros de intereses de demora).

3. La referida propuesta A02-72617274 fue posteriormente confirmada mediante el acuerdo de liquidación provisional del Jefe Adjunto de la Oficina Técnica, de fecha 11 de mayo de 2016 (notificado el mismo día).

4. Conforme a la información obrante en el expediente, la entidad COBEGA, S.A. es una entidad que tiene como actividad principal envasar y distribuir productos de la sociedad The Coca-Cola Company, estando dada de alta a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) en el epígrafe 428.2: "fabricación de aguas gaseosas y otras bebidas alcohólicas". Para llevar a cabo su actividad, la contribuyente adquiría el concentrado de las bebidas que, tras el proceso de hidratación y embotellado, distribuía a distintos puntos de venta al por menor y cadenas de restauración en la zona de Cataluña y Aragón, principalmente.

5. La Inspección procedió a realizar cuatro ajustes o regularizaciones, con incidencia tanto en las cuotas devengadas como en las deducibles que, en síntesis, consistieron en (i) regularizaciones afectantes a las cuotas de IVA devengadas (vehículos cedidos a los trabajadores y minoración de las cuotas de IVA repercutido como consecuencia de anticipos de bonificaciones realizados a clientes que son las siguientes) y (ii) regularizaciones que afectan a las cuotas de IVA deducibles (acuerdos internacionales con grandes clientes grupo COCA-COLA; atenciones a clientes y a terceras personas; entregas gratuitas de objetos que tienen grabada la marca publicitaria de los productos suministrados; material de terraza; PLV (Publicidad en el lugar de venta) de hostelería; entregas gratuitas de objetos que no tienen grabada la marca publicitaria; material promocional asociado a catálogos, promociones cruzadas y eventos y atenciones a clientes y regalos).

6. Asimismo, se procedió a la tramitación del correspondiente expediente sancionador, dictándose propuesta de imposición de sanción de 22 de julio de 2016, por la posible comisión de infracciones tributarias tipificadas en los artículos 191 y 193 LGT, consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo y en obtener indebidamente devoluciones tributarias.

7. Contra esta resolución, la recurrente interpuso recurso contencioso-administrativo nº 662/2020 ante la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, estimándolo parcialmente, anulando aquella resolución en lo relativo al acuerdo sancionador, y desestimando la pretensión de anulación de dicha resolución respecto del acuerdo de liquidación y de este acuerdo mismo, por ser conformes a Derecho.

Tercero. *Marco jurídico.*

A estos efectos, la recurrente plantea la necesidad de interpretar:

1. Los artículos 75.Dos y 78.3.2º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA.
2. El artículo 96.Uno.5 LIVA, en relación con los artículos 92.1.1, 93 y 94.1.a) de dicha ley.
3. El artículo 95.Uno LIVA.

Cuarto. *Cuestión en la que se entiende que existe interés casacional.*

1. 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, procede admitir a trámite este recurso de casación, al apreciar esta Sección de admisión que el mismo presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Determinar, en interpretación de los artículos. 75.2 en relación con el 78.3.2, ambos de la LIVA, el momento en el que debe reducirse la base del IVA repercutido en los anticipos de bonificaciones a clientes, bien cuando se entregan y abonan a los clientes o, por el contrario, cuando se consolida el volumen total de ventas pactado;

esclareciendo la forma de regularización en caso de error en la identificación temporal en que ha de producirse la minoración de la base imponible del IVA por la aplicación de descuentos y bonificaciones.

2. Con respecto a que únicamente sea esta cuestión la que consideramos susceptible de formar jurisprudencia y, al margen de que en lo concerniente a las otras dos cuestiones planteadas por la recurrente se ha dictado providencia de inadmisión de 23 de marzo de 2022 (RCA/4527/2021) en un asunto que analizaba precisamente esas pretensiones, debe recordarse que el pasado 3 de noviembre de 2021, el Pleno de esta Sala dictó acuerdo no jurisdiccional en el que se indicaba que "(L)a identificación, por el auto de admisión del recurso de casación, de determinadas cuestiones que tienen interés casacional objetivo, no supone descartar o excluir las demás anunciadas en la preparación sobre las que el propio auto de admisión no afirma positivamente tal interés (...)", añadiendo que "(U)na vez admitido el recurso de casación, el escrito de interposición puede extenderse legítimamente sobre todas las infracciones que habían sido apuntadas en la preparación, sin necesidad de limitarse únicamente a las identificadas en el auto de admisión como dotadas de interés casacional. En definitiva, la parte recurrente no incurre en contravención de la normativa procesal aplicable si incluye en su interposición consideraciones o argumentos referidos a infracciones jurídicas anunciadas en la preparación, aunque no valoradas expresa y positivamente por el auto de admisión como dotadas de interés casacional. Habrá que entender que el escrito de interposición no se encuentra constreñido por la parte dispositiva del auto de admisión, sino solamente por la necesidad de no introducir cuestiones no anunciadas en la preparación", reconociendo a la Sección de Enjuiciamiento su potestad para reorientar o reformular la cuestión sometida a su consideración a "(l)a vista del contenido del proceso tal y como queda expuesto en los escritos de interposición y oposición. Esto es, la sentencia de inadmisión sólo se contempla en la LJCA para el caso de que el escrito de interposición incurra en los defectos de formalización que indica el apartado 4º, en relación con el 3º, del artículo 92."

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

1. La cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque en la sentencia recurrida se han aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [artículo 88.3.a) LJCA], y además, la cuestión planteada afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA], 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. Repárese que la cuestión relativa al ajuste operado sobre las cuotas de IVA repercutido como consecuencia de anticipos de bonificaciones realizados a los clientes, entronca directamente con la modificabilidad de la base imponible de operaciones que aún no se han realizado, en este caso, merced a su minoración en proporción a unas futuras entregas de bienes, invocándose para rechazar la equiparación del anticipo a cuenta de bonificaciones futuras antes de la realización del hecho imponible al pago anticipado, tanto en sede económico-administrativa como en vía jurisdiccional, doctrina del TJUE (STJUE de 21 de febrero de 2006 [asunto BUPA Hospitals, Ltd], lo que merece un pronunciamiento al respecto por la Sección de Enjuiciamiento, no en vano, la actora sostiene que la misma no es aplicable al presente supuesto ya que "(n)o hace referencia a la normativa nacional cuya infracción aquí se insta, sino a un cambio normativo en el Reino Unido asociado a las entregas de medicamentos a pacientes, las cuales inicialmente estaban sujetas a un IVA cero y que, con la entrada en vigor el 1 de enero de 1998, del Reglamento relativo al IVA para medicamentos, productos farmacéuticos y prótesis para minusválidos estaban exentas y, por consiguiente, ya no cabía deducir el IVA soportado. Y, en segundo lugar, porque la cuestión ahí resuelta es completamente diferente, los pagos anticipados objeto de ese pronunciamiento comunitario en nada se asemejan a los anticipos de bonificaciones satisfechos a clientes, ni eran recibidos por empresas del mismo grupo (sino por terceros independientes -los clientes-), ni los productos objeto del contrato podían modificarse (sino una relación de descuentos y bonificaciones vinculadas al volumen de compras)" (sic).

Conviene, por lo tanto, un pronunciamiento del Tribunal Supremo que, cumpliendo su función uniformadora, sirva para dar respuesta a la cuestión nuclear que suscita este recurso de casación a fin de reafirmar, reforzar o completar o, en su caso, cambiar o corregir, el criterio que sobre la cuestión fijó esta Sala en la citada sentencia.

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

Las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación serán los artículos 75.Dos y 78.3.2º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA.

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

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 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión

acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/306/2022, preparado por el procurador don Ramón Rodríguez Nogueira, en representación de la sociedad COBEGA, S.A., asistida del letrado don Miró Ayats Vergés, contra la sentencia dictada el 3 de noviembre de 2021 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó parcialmente el recurso nº 662/2020.

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

Determinar, en interpretación de los artículos. 75.2 en relación con el 78.3.2, ambos de la LIVA , el momento en el que debe reducirse la base del IVA repercutido en los anticipos de bonificaciones a clientes, bien cuando se entregan y abonan a los clientes o, por el contrario, cuando se consolida el volumen total de ventas pactado; esclareciendo la forma de regularización en caso de error en la identificación temporal en que ha de producirse la minoración de la base imponible del IVA por la aplicación de descuentos y bonificaciones.

3º) Las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación serán los artículos 75.Dos y 78.3.2º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA.

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

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

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

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

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.