

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089004

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 235/2023, de 23 de febrero de 2023

Sala de lo Contencioso

Rec. n.º 4775/2021

SUMARIO:

IVA. Hecho imponible. Prestaciones de servicios y operaciones asimiladas. Prestaciones de servicios. Permuta de solar por obra futura. La sentencia impugnada afirmó que estamos ante una prestación de servicios en virtud de las obligaciones asumidas en la escritura pública de 2010, y ello implica que deba repercutirse IVA por esa prestación de servicios, pero no porque se esté devengando de nuevo el IVA de la entrega de los futuros locales al Ayuntamiento, sino porque se libera a la otra sociedad de las obligaciones que ésta tenía con el Ayuntamiento, y por esta operación debe repercutirse el IVA correspondiente y es evidente que como consecuencia de la futura entrega al Ayuntamiento, cuyo devengo ya se produjo, conlleva el devengo de una prestación de servicios por la que debe repercutirse IVA, repercusión que debe realizarse como consecuencia de percibirse el terreno como pago anticipado. Considera la Sala que la liberación de la recurrente además de no conformar aquí, el hecho imponible del IVA, forma parte de la condición o contraprestación -junto con los cheques y talones- para permitir, por un lado, la salida de esta entidad de la ecuación jurídica en que consiste la permuta y, por otro lado, la entrada en la misma de la recurrente, comprometiéndose frente al Ayuntamiento a la urbanización y entrega futura de los inmuebles Sin embargo, considera la Sala que en el contexto de un contrato de permuta de solar por obra futura, entre una sociedad y un ayuntamiento, la asunción, por subrogación, de los derechos y obligaciones de una de las partes por otra entidad y la consiguiente liberación del permutante inicial, no constituye el hecho imponible del IVA, atendiendo a las específicas circunstancias del presente caso, en particular, que dicha liberación opera como condición o contraprestación de la subrogación y que la sociedad que formalizó el contrato original ya había tributado por IVA al haberse producido el devengo anticipado con la entrega del terreno. [Vid., ATS de 2 de marzo de 2022, recurso n.º 4775/2021 (NFJ085386) y SAN de 28 de diciembre de 2020, recurso n.º 211/2018 (NFJ081359) que se casa y anula]

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 11.

PONENTE:

Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 235/2023

Fecha de sentencia: 23/02/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4775/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 07/02/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 6

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4775/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 235/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dmitry Berberoff Ayuda

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 23 de febrero de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 4775/2021, interpuesto por Europea de Inversiones Ribensa, S.L., representado por el procurador de los Tribunales don Manuel María Álvarez-Buylla Ballesteros, bajo la dirección letrada de don José Francisco Álvarez Díaz, contra la sentencia dictada el 28 de diciembre de 2020 por la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 211/2018.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

- Resolución recurrida en casación.

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 28 de diciembre de 2020, que desestimó el recurso núm. 211/2018, interpuesto por la representación procesal de Europea de Inversiones Ribensa, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 22 de febrero de 2018, que desestima el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) del Principado de Asturias de 11 de abril de 2014, que desestimó la reclamación contra el acuerdo de liquidación de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Asturias de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de 7 de septiembre de 2011, concepto IVA 4T, ejercicio 2010 minorando la devolución solicitada por la recurrente en 338.261 euros.

Segundo.

- Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. El procurador don Manuel María Álvarez-Buylla Ballesteros, en representación de Europea de Inversiones Ribensa, S.L., mediante escrito de 18 de febrero de 2021 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 28 de diciembre de 2020.

La Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 22 de junio de 2021, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 2 de marzo de 2022, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

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

1. Determinar si la subrogación en un contrato de permuta de solar por obra futura previamente formalizado, con la asunción de los derechos y obligaciones de una de las partes, devenga IVA en el caso de que la entidad que formalizó el contrato original ya hubiese tributado por este impuesto al haberse producido el devengo anticipado con la entrega del terreno.

2. En caso de que se devengue IVA con motivo de la subrogación en la posición de uno de los permutantes, determinar si el hecho imponible gravable es la entrega del bien o una prestación de servicios consistente en una obligación de hacer.

3. En último lugar, precisar, en caso de que se produzca un nuevo hecho imponible, cómo ha de determinarse la base imponible del impuesto.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, deben ser interpretadas, los artículos 11.Dos.Cinco, 75.Dos y 78 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE 29 diciembre 1992).

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."

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El procurador don Manuel María Álvarez-Buylla Ballesteros, en representación de Europea de Inversiones Ribensa, S.L., interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 4 de abril de 2022, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación de los artículos 4, 11.Dos. 5º y 78 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido ("Ley del IVA"), "BOE" núm. 312, de 29 de diciembre y de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común de IVA (DOL 11 diciembre 2006) ["Directiva IVA"]

Con relación a la escritura de 15 de diciembre de 2010, de modificación de la permuta con el consentimiento del Ayuntamiento de Tineo, apunta que Europea de Inversiones Ribensa, S.L., se subroga en la posición de Urbasturias S.L. en el cumplimiento de sus obligaciones con el Ayuntamiento de Tineo.

En síntesis, Urbasturias S.L. le habría transmitido el terreno que había recibido del Ayuntamiento de Tineo y los proyectos, licencias, estudios geotécnicos y arquitectónicos, etc. ejecutados hasta la fecha, por un importe de 2.479.228,25 €, por el que se liquida el IVA correspondiente. Y Europea de Inversiones Ribensa, S.L., para pagar el precio anterior, así como el IVA, le entrega diversos cheques y se subroga en la obligación de entregar al Ayuntamiento de Tineo los locales y el aparcamiento subterráneo por 1.879.228,25 euros, importe por el que ya se había satisfecho IVA.

Expone que, al final del ejercicio 2010, Europea de Inversiones Ribensa, S.L., solicita la devolución del IVA soportado en exceso con relación al repercutido por importe de 444.023,23 euros. Y a resultas de dicha petición se inicia un procedimiento inspector que concluye con una liquidación con una cantidad a devolver de 105.983,94 euros, rebaja de cantidad que responde a la creencia de la Administración de que la obligación asumida de entrega

de los futuros inmuebles al Ayuntamiento de Tineo devenga nuevamente el IVA sobre el valor fijado para dichos inmuebles de 1.879.228,25 euros.

Refiere que el acuerdo de liquidación reproduce el art. 11 Ley del IVA en sus apartados Uno y Dos 5º a tenor del cual se consideran prestaciones de servicios las obligaciones de hacer y de no hacer. Y con el anterior fundamento razona dicho acuerdo que "... en el mismo momento y como consecuencia de la subrogación en la posición de URBASTURIAS en relación con las obligaciones con el Ayuntamiento de Tineo, RIBENSA deviene parte interviniente en la permuta del inmueble por obra futura. Tal y como ocurrió en 2007, se produce en ese momento el devengo anticipado de IVA en relación con la entrega futura en tanto se recibe anticipadamente el inmueble..." Es decir, que citando como fundamento de su pretensión liquidatoria una prestación de servicios (art. 11), sin embargo, liquida por una entrega de bienes, que ya había sido objeto de tributación.

Señala que el TEAR del Principado de Asturias mantiene, sin cita del art. 11 Ley del IVA que estamos ante una entrega de bienes, cuando afirma que la referida escritura "... solo conlleva la inexorable consecuencia del devengo anticipado del IVA en relación con la entrega futura en tanto se recibe anticipadamente el inmueble...", obviando que dicha entrega anticipada ya había tributado en su momento. Y que, recurrida en alzada, el TEAC resuelve sorpresivamente y sin audiencia con un fundamento distinto -aunque citando el mismo precepto art. 11 Ley del IVA- al apreciar el hecho imponible de una prestación de servicios "... pero no porque se esté devengando de nuevo el IVA de la entrega de los futuros locales al Ayuntamiento (lo contrario que el TEARPA) sino porque RIBENSA libera a URBASTURIAS de las obligaciones que esta tenía con el Ayuntamiento y por esta operación debe repercutirse el IVA correspondiente..."

Tras esa denunciada alteración en el debate procesal por el TEAC, ante la Audiencia Nacional la recurrente cuestionó tres aspectos (motivos impugnatorios).

1.- Con fundamento en el Art. 4 Ley del IVA cuestionaba que se produjera el hecho imponible porque el mismo exige que las prestaciones de servicios se realicen a título oneroso y en este caso ninguna contraprestación se pactó por la liberación de obligación de Europea de Inversiones Ribensa, S.L., en relación con Urbasturias S.L.

2.- En segundo lugar, porque las obligaciones tanto de hacer como de no hacer de conformidad con el Art. 11 Dos 5º Ley del IVA solamente constituyen hecho imponible cuando se vinculan a contratos de agencia o venta en exclusiva o derivadas de convenios de distribución de bienes en áreas territoriales delimitadas, lo que no sucede en esta controversia. A este respecto invocaba la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de marzo de 2004 (Rec. 11711/1998), ECLI:ES:TS:2004:1580.

3.- Finalmente, y con fundamento en el art. 78 Ley del IVA y en la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de enero de 2010 (Rec. 9177/2003), ECLI:ES:TS:2010:798, argumentaba que la base imponible, aunque se hubiera producido el hecho imponible, tendría que coincidir por el precio acordado por las partes y no por referencia a criterios objetivos de valoración y que, en este caso, ningún precio se había acordado por las partes por esa teórica liberación de obligaciones.

En su opinión, la sentencia recurrida confirma lo resuelto por el TEAC sin contener la más mínima referencia a lo alegado en la demanda ni a la interpretación de los arts. 4, 11 Dos 5º y 78 Ley del IVA ni a la jurisprudencia, por lo que censura la sentencia por incongruencia omisiva.

Sobre la base de la primacía del Derecho de la Unión Europea, apunta que la Directiva del IVA se establece en su art.25 "una prestación de servicios puede consistir entre otras en una de las operaciones siguientes: b) La obligación de no hacer o de hacer actos o situaciones determinadas".

Por tanto, aduce que la Directiva deja abierta la concreción de las situaciones determinadas en las que se pueden gravar las obligaciones de no hacer o de hacer y al trasponer esa norma, el art. 11.Dos.5º de la Ley del IVA establece "[e]n particular se consideran prestaciones de servicios...5º las obligaciones de hacer y no hacer y las abstenciones estipuladas en contratos de agencia o venta en exclusiva o derivadas de contratos de distribución de bienes en áreas territoriales determinadas".

A la vista de ello, estima evidente que el legislador español ha optado por someter a tributación únicamente las obligaciones de hacer o no hacer y las abstenciones vinculadas a contratos de agencia o venta en exclusiva o derivados de contratos de distribución de bienes de áreas territoriales determinadas.

Afirma que, aunque existiese dicha obligación no existiría base imponible para dicha operación, porque ninguna contraprestación pactaron las partes por esa teórica obligación de hacer o no hacer. A dicha conclusión lleva el art. 78 de la Ley del IVA cuando afirma que "La base imponible del impuesto está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario de la operación o de terceras personas". Añade que dicho precepto es respetuoso con el art. 73 de la Directiva que establece como base imponible "la contraprestación que.. quien preste el servicio obtenga o vaya a obtener con cargo a estas operaciones... del destinatario de la prestación o de un tercero". Por tanto, denuncia como infringidos tales preceptos, así como la jurisprudencia nacional (entre otras, sentencia del Tribunal Supremo de 25 de enero de 2010, rec.9177/2003) y de la Unión.

Apunta que la subrogación operada el 15 de diciembre de 2010, salvo en lo referido a la transmisión del terreno por parte de Urbasturias S.L. a la recurrente por la que se tributa en ese momento, no alteró la situación y, por lo tanto, no se devengaba un nuevo IVA por la entrega de los inmuebles cuando los mismos se construyeran y

transmitieran al Ayuntamiento de Tineo porque por dicha transmisión ya se había devengado el IVA y se había liquidado con ocasión de la escritura de 9 de febrero de 2007, suscrita entre Urbasturias S.L. y el Ayuntamiento de Tineo.

Solicita las siguientes respuestas al presente recurso de casación:

"Que la subrogación en un contrato de permuta con las circunstancias aquí concurrentes no devenga IVA por la asunción de obligaciones que mi mandante asume de concluir la construcción y entregar los predios convenidos al transmitente del solar, dado que el IVA correspondiente a la entrega de bienes ya tributó en el momento inicial, puesto que en ese momento se conocían todos los elementos para cuantificar la base imponible y se devengó, como anticipo, el IVA correspondiente a la entrega de bienes. Mi mandante adquiere el solar y se obliga a entregar las edificaciones al Ayuntamiento de Tineo, habiendo tributado ambas entregas de bienes.

Y como consecuencia a la anterior respuesta negativa no puede establecerse doctrina sobre las otras dos cuestiones que presentaban interés casacional.

No obstante, de haberse devengado IVA en la subrogación, el hecho imponible debería ser la entrega de bienes, por la que ya se habría liquidado el IVA con anterioridad. En todo caso, no podría ser una prestación de servicios consistente en una obligación de hacer porque la misma no conectaría con los presupuestos establecidos en el art 11.Dos.5º LIVA. No se presta un servicio consistente en una obligación de hacer, sino que se subroga en la posición jurídica del transmitente en la obligación de entregar un bien.

Finalmente, de haberse producido un nuevo hecho imponible consistente en una prestación de servicios no existiría base imponible, puesto que ninguna contraprestación habían pactado las partes por la presunta obligación de hacer que se transmite.

Dado que no se ha devengado un nuevo IVA como consecuencia de la subrogación asumiendo la obligación de finalización de la construcción y entrega de los predios pactados la pretensión de esta parte es que se case la Sentencia recurrida de la Audiencia Nacional y se anulen y dejen sin efecto las resoluciones y acuerdos que de ellas traen causa."

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 19 de mayo de 2022.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, con relación a las prestaciones de servicios, se refiere al art. 24 de la Directiva del IVA, que considera "prestaciones de servicios" todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes, lo que se detalla en el art. 25 de la Directiva al establecer "una prestación de servicios puede consistir, entre otras, en una de las operaciones siguientes: a) la cesión de un bien incorporeal, representado o no por un título; b) la obligación de no hacer o de tolerar actos o situaciones determinadas; c) la realización de un servicio en virtud de requerimiento coactivo de la autoridad pública o en su nombre o en los términos previstos por la Ley."

Considera que la Directiva no menciona las "obligaciones de hacer", quizá porque es un concepto omnicomprendivo que puede entenderse incluido, si se trata de operaciones sujetas, en su art. 24.1. Sin embargo, para las obligaciones de no hacer o soportar, la Directiva impone que se especifique su contenido, de manera que solamente podrán tener el carácter de prestaciones de servicios "en situaciones determinadas" especificadas por el legislador, reconociendo que no cabe acudir, en este caso, al art. 11 Dos.5º de la ley del IVA porque considera prestaciones de servicios: "(...) 5.º Las obligaciones de hacer y no hacer y las abstenciones estipuladas en contratos de agencia o venta en exclusiva o derivadas de convenios de distribución de bienes en áreas territoriales delimitadas. (...) " precepto interpretado por el Tribunal Supremo de manera restrictiva (sentencia de 9 de marzo 2004, rec. 11711/1998).

Ahora bien, apunta que no apelar al art. 11.Dos.5º Ley del IVA, no excluye una prestación de servicios, por las siguientes razones:

(i) Se trata de una operación sujeta al impuesto (art 4.Uno Ley del IVA). En el presente caso, en la escritura de 15 de diciembre de 2010 hay dos operaciones realizadas a título oneroso, una la entrega de los terrenos valorados en 2.479.228,25 euros, por la que se repercutió el IVA, y otra, la obligación que asume la recurrente de entregar en el futuro varios inmuebles al Ayuntamiento, obligación que se valora en 1.879.228,25 euros, siendo satisfecha la diferencia entre ambas cantidades mediante pago en metálico o asunción de otras obligaciones a las que no se extiende la cuestión. Esa obligación de entregar en el futuro varios inmuebles al Ayuntamiento, es parte de la contraprestación, se realiza a cambio de la entrega del terreno, y por eso podemos afirmar que se realiza a título oneroso.

(ii) Se trata de una prestación de servicios. La obligación que se asume, de entregar en el futuro varios inmuebles al Ayuntamiento, no es una entrega de bienes ya que dichos bienes todavía no existen y no puede hablarse de la transmisión del poder de disposición que caracteriza a las entregas de bienes conforme al art. 8 Ley del IVA. Ahora bien, como dice la Sala de instancia siguiendo al TEAC, la recurrente libera a Urbasturias y asume como propia una obligación no dineraria de entregar en el futuro determinados inmuebles, en contraprestación a la

entrega de bienes. Estamos pues ante la realización hecho imponible del IVA (art. 4 Ley del IVA), que no constituye una entrega de bienes, lo que determina, de conformidad con el art. 11.Uno Ley del IVA que nos encontremos ante una prestación de servicios, sujeta como obligación de hacer que tiene cabida en el apartado Uno del art. 11 Ley del IVA. Dicho de otra manera, aunque la referencia al art. 11.Dos.5º Ley del IVA pueda considerarse incorrecta, la misma no resulta necesaria para fundamentar la regularización, teniendo en cuenta que ya la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) en el acuerdo de liquidación menciona el art. 11.Uno. Por eso, tanto el TEAC como la Sala de instancia se limitan a citar el art. 11 Ley del IVA sin aludir al núm. 5 del art. 11.Dos Ley del IVA.

Del art. 11.Uno Ley del IVA resulta que, con carácter general, constituyen prestaciones de servicios todas las obligaciones de hacer que no pueden calificarse como entregas de bienes. Lo contrario supondría dejar al margen de la tributación la mayoría de los servicios que se prestan por empresarios a título oneroso. Por eso es posible someter a tributación la obligación de realizar en el futuro la construcción y entrega de determinados inmuebles. En el presente caso estamos ante una prestación realizada entre empresarios a título oneroso, en virtud de la cual y como contraprestación a los bienes recibidos, se obliga a finalizar la urbanización y construcción de inmuebles y a entregarlos al Ayuntamiento en el futuro.

Rechaza la infracción del art. 78 Ley del IVA -que dispone que la base imponible del impuesto "está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario de la operación o de terceras personas"-, al entender que ninguna contraprestación se habría pactado por la teórica prestación de servicios, consistente en la asunción de una obligación de hacer.

Sin embargo, a juicio del abogado del Estado, existe una contraprestación, pues nos encontramos ante un negocio bilateral realizado entre empresarios a título oneroso y si bien una parte de la contraprestación se realiza en dinero y no está sujeta a IVA (el art. 7 núm. 12º Ley del IVA declara que no están sujetas las "entregas de dinero a título de contraprestación o pago"), la asunción de la obligación de terminar la construcción y realizar la entrega, es una prestación de servicios sujeta ya que se realiza a título oneroso. Y es que el terreno se transmite por un precio determinado y en pago, es decir como contraprestación, se subroga la recurrente en determinadas obligaciones que tenía la transmitente de los terrenos con el Ayuntamiento, valorándose esa obligación asumida por la recurrente en la cantidad de 1.879.228,25 euros, que corresponde al "valor subjetivo" fijado por las partes.

Señala que la relación entre la permuta inicial y la posterior novación subjetiva no impide que si estamos ante un nuevo hecho imponible se devengue el IVA que, por definición, es un impuesto neutral, de manera que el devengo por pago anticipado en la permuta inicial no impide este segundo devengo, ni se produce doble imposición, salvo en la medida en que se hubiera dificultado de alguna manera el mecanismo de repercusión y deducción propio del impuesto, cuestión ajena al debate.

Respecto de la pretensión deducida de contrario, considera que la sentencia recurrida es ajustada a Derecho y procede su confirmación, con desestimación del recurso de casación, propugnando como doctrina que "[l]a subrogación en un contrato de permuta en el que parte de la contraprestación consiste en la asunción por el adquirente de los inmuebles de la obligación de terminar la construcción y urbanización para su posterior transmisión a un tercero (la contraparte en la permuta inicial), da lugar al devengo del IVA por la entrega de bienes inmuebles y , a su vez, al devengo del IVA por la prestación de servicios constituida por la asunción de la obligación mencionada, cuya base imponible estará constituida por el valor que las partes le hubieran atribuido."

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 23 de mayo de 2022, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 18 de noviembre de 2022 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 7 de febrero de 2023, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

- La delimitación de la controversia jurídica.

Este debate jurídico discurre sobre las consecuencias jurídico tributarias que, a propósito del IVA, se derivan de una permuta de solar por obra futura, formalizada entre dos partes (Urbasturias S.L. y el Ayuntamiento de Tineo), posteriormente objeto de modificación, en cuya virtud, otra sociedad (Europea de Inversiones Ribensa, S.L., aquí recurrente), ajena a esa permuta inicial, se subroga en los derechos y en las obligaciones que correspondían a la primera (Urbasturias S.L.) frente al citado Ayuntamiento, quedado esta desligada de dicha relación jurídica.

Como cabe inferir de los interrogantes del auto de Admisión, la controversia suscita interesantes cuestiones, relativas a la identificación del hecho imponible y a la delimitación de las contraprestaciones pactadas en el contexto de la subrogación en la permuta, modificación subjetiva, vertebrada por una escritura pública, que exhibe como denominación la de "modificación de otra de permuta de obra futura, de asunción de obligaciones derivadas de esa permuta y de adjudicación en pago de asunción de obligaciones".

A partir de ahí, la Administración tributaria, los órganos económico-administrativos, la sentencia de instancia y, por supuesto, las partes, mantienen lecturas y conclusiones divergentes por lo que, serán la finalidad del contrato, los aspectos fácticos reflejados en la sentencia de instancia -de los que, evidentemente, partirá este tribunal de casación- y las consecuencias jurídicas que obtengamos, las que decantarán las respuestas a este recurso.

Cabe advertir, finalmente, que tales ingredientes aderezan el carácter casuístico y circunstancial de la controversia pues, en definitiva, la solución dependerá de la interpretación jurídica de lo acontecido atendiendo, por tanto, a las circunstancias concretas, lo que, a la postre, dificulta el establecimiento de una doctrina con vocación de aplicarse con carácter general.

Segundo.

- Antecedentes sobre la permuta, su modificación, la comprobación tributaria y la vía económico-administrativa.

Del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales, resultan los siguientes antecedentes a considerar:

1.- Términos de la permuta inicial

Con fecha 9 de febrero de 2007, la entidad mercantil Urbasturias S.L. y el Ayuntamiento de Tineo, formalizaron un contrato de permuta de obra futura por el que el ente local hacía entrega del suelo municipal denominado "Plaza de las Campas" a cambio de la construcción y cesión de una serie de locales y un aparcamiento público subterráneo.

Como consecuencia de la escritura en la que se documentó esta operación, se devengó y liquidó el IVA correspondiente a la entrega del suelo por parte del consistorio, así como también se devengó -anticipadamente- el IVA por los locales que la mercantil se comprometía a entregar una vez construidos.

2.- Modificación de la permuta

Con fecha 15 de diciembre de 2010, se otorga nueva escritura en la que Europea de Inversiones Ribensa, S.L., con el consentimiento del Ayuntamiento de Tineo, se subroga en la posición de Urbasturias S.L. asumiendo los derechos que tenía esta y las obligaciones con el citado ayuntamiento derivadas de la permuta.

Como consecuencia de la formalización de esta segunda escritura, Urbasturias S.L. transmite a Europea de Inversiones Ribensa, S.L., el terreno que había recibido del Ayuntamiento de Tineo, por lo que emite una factura por un importe de 2.479.228,25€ en la que se liquida el IVA correspondiente, que ascendía a la cantidad de 446.216,07 €.

3.- Solicitud de devolución de la recurrente (subrogada) y actuaciones de comprobación tributaria.

Al final del ejercicio 2010, la entidad subrogada solicita la devolución del IVA que consideró soportado en exceso por importe de 444.023,23 €.

La Administración realiza una propuesta de liquidación de la que resulta como cantidad a devolver el importe de 105.752,15 € en lugar de la suma solicitada, propuesta que se confirma en el acuerdo de liquidación de 7 de septiembre de 2011.

4.- Vía económico-administrativa

Frente al acuerdo de liquidación, se interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR del Principado de Asturias, que fue desestimada en resolución de 11 de abril de 2014.

Interpuesto recurso de alzada se rechazó por el TEAC con fundamento en que con la formalización de la escritura pública de 15 de diciembre de 2010 (la de subrogación) se hubo producido no solo el hecho imponible de entrega de terrenos sino, además, el hecho imponible de prestación de servicios al liberar Europea de Inversiones Ribensa, S.L., a Urbasturias S.L. de las obligaciones que tenía con el Ayuntamiento, operación por la que debe repercutirse el IVA correspondiente.

Tercero.

- La fundamentación de la sentencia de instancia.

La ratio decidendi de la sentencia objeto del presente recurso de casación se encuentra en su Fundamento de Derecho Cuarto, que se transcribe en parte a continuación:

"[...] CUARTO. - Visto así el planteamiento del presente recurso contencioso administrativo corresponde a esta Sala analizar qué consecuencias tiene para la recurrente la formalización de la escritura pública otorgada en fecha 15 de diciembre de 2010 en cuyo encabezamiento consta que se denominaba "modificación de otra de permuta de obra futura, de asunción de obligaciones derivadas de esa permuta y de adjudicación en pago de asunción de obligaciones".

[...]

Esta Sala anticipa la desestimación del recurso contencioso administrativo interpuesto. La posición del Ayuntamiento de Tineo en la permuta no se ve alterada y permanece igual antes y después de la modificación de la

permuta mediante escritura pública de 15 de diciembre de 2010: entregó una finca, por la que repercutió IVA; y adquirió unos locales a futuro, por los que soportó IVA. El Ayuntamiento únicamente autoriza y consiente la modificación de la permuta en cuanto a la entidad que debe estar obligada a asumir las obligaciones frente al Ayuntamiento, pero para el mismo no hay ningún cambio ni en lo que entrega ni en lo que recibe, operaciones por las cuales ya se devengó el IVA correspondiente.

En cuanto a la mercantil URBASTURIAS en virtud de la escritura pública de permuta con el Ayuntamiento de Tineo de 9 de febrero de 2007 recibió una finca por la que soportó IVA y en el año 2010 transmite esa misma finca a RIBENSA, si bien se actualiza su valor para incorporar los costes asumidos por URBASTURIAS. Por esta entrega URBASTURIAS repercute IVA a RIBENSA, que lo soporta, no cuestionándose por la Inspección ni la existencia de la entrega de bienes, ni su devengo, ni la base imponible, por lo que se considera correcta.

Sin embargo, la modificación de la permuta tiene otra consecuencia en URBASTURIAS, puesto que deja de estar obligada a realizar la obligación principal de construir, urbanizar y ceder al Ayuntamiento los inmuebles, así como todas las obligaciones accesorias (entre ellas la de llevar a cabo la actuación urbanística conforme al Planeamiento vigente y la relativa al local sobre el que existe opción de compra a favor del Principado de Asturias). Es más, de la escritura pública de 15 de diciembre de 2010 deriva que lo querido por URBASTURIAS es que RIBENSA asuma estas obligaciones, y como pago por ello entrega el terreno. Así en la modificación de la escritura pública de permuta de 15 de diciembre de 2010 se indica que: "es voluntad de la segunda (RIBENSA) asumir la deuda u obligaciones que la primera tiene frente al Ayuntamiento de Tineo derivadas del referido contrato de permuta, subrogándose en la posición jurídica de URBASTURIAS, habiendo dado su aprobación el Ayuntamiento de Tineo a dicha asunción de deuda u obligaciones". Igualmente se recoge en dicha escritura pública que: "URBASTURIAS S.L. y EUROPEA DE INVERSIONES RIBENSA S.L., a través de sus representantes, convienen en que esta última ASUME todos los derechos y obligaciones contraídas por la primera frente al Ayuntamiento de Tineo en virtud del contrato de permuta de obra futura formalizado en escritura otorgada en Tineo el día 9 de febrero de 2007, (a cuyo íntegro contenido se remiten), tanto la obligación principal de construir, urbanizar y ceder al Ayuntamiento, en los términos pactados, los inmuebles descritos en la referida escritura (a la que se remiten), como todas las obligaciones accesorias (entre ellas particularmente la de llevar a cabo la actuación urbanística conforme al Planeamiento vigente, y la relativa al local sobre el que existe opción de compra a favor del Principado de Asturias)". Por otra parte, además, se señala que: "En virtud de la subrogación realizada URBASTURIAS ADJUDICA, en pago de la asunción de obligaciones, a EUROPEA DE INVERSIONES RIBENSA, que ADQUIERE, el pleno dominio de la finca descrita en el expositivo I." A continuación en la referida escritura pública de 2010 se cuantifica el valor de la finca a efectos de la operación (2.479.228,25 euros más IVA), y se dispone que como pago de esa cantidad: RIBENSA asume las obligaciones de entrega de varios inmuebles al Ayuntamiento (valorados en 1.879.228,25 euros); también se subroga en la posición jurídica de URBASTURIAS en una serie de contratos privados de compraventa sobre otros de los inmuebles a construir (valorados en 225.995,59 euros); y 259.894,23 euros se entregan en cheques por RIBENSA a URBASTURIAS para pagar a otros de los futuros compradores, que habían decidido resolver sus contratos privados de compraventa; el importe restante se paga también mediante cheques, detallados en la escritura.

Por tanto, debemos concluir que URBASTURIAS transmite a RIBENSA la finca y que por esa entrega repercute el correspondiente IVA que no se discute por la Inspección. Y RIBENSA paga parte del precio mediante cheques y talones, tanto por el remanente del precio, como para que URBASTURIAS devuelva las cantidades ya pagadas a los futuros compradores que han decidido rescindir los contratos. Además, RIBENSA se subroga en los contratos de compraventa previamente formalizados por URBASTURIAS, respecto de aquellos compradores que no han rescindido los mismos. De los contratos aportados resulta que dichos compradores habían ido realizando algunos pagos a URBASTURIAS, devengándose el IVA correspondiente por tratarse de pagos anticipados; RIBENSA se subroga en los contratos, y a partir de ese momento será ella quien deba repercutir a los compradores por los pagos que vayan realizando, así como por el pago final pactado, en el momento de la entrega de las viviendas y locales.

Y, en relación con las operaciones realizadas entre URBASTURIAS y el Ayuntamiento de Tineo, consistentes en entrega de locales y aparcamientos, y obligaciones de urbanización y construcción, ya se había producido el devengo anticipado por la totalidad del precio, al haber entregado el Ayuntamiento un terreno a cambio. El devengo del pago anticipado, con la repercusión del Impuesto por URBASTURIAS, fue correcto. Pero al quedar liberada URBASTURIAS de estas obligaciones, y asumirlas RIBENSA, nos encontramos en el ámbito de las prestaciones de servicios del artículo 11 de la LIVA, siendo una asunción de obligaciones de naturaleza no dineraria, y por la que deberá repercutirse IVA por parte de RIBENSA a URBASTURIAS, pues RIBENSA presta un servicio a URBASTURIAS.

Por tanto, estamos ante una prestación de servicios de RIBENSA a URBASTURIAS en virtud de las obligaciones asumidas en la escritura pública de 2010, y ello implica que deba repercutirse IVA por esa prestación de servicios, pero no porque se esté devengando de nuevo el IVA de la entrega de los futuros locales al Ayuntamiento, sino porque RIBENSA libera a URBASTURIAS de las obligaciones que ésta tenía con el Ayuntamiento, y por esta operación debe repercutirse el IVA correspondiente. Aunque la entrega al Ayuntamiento

se va a realizar ahora por RIBENSA y no por URBASTURIAS, el IVA correspondiente a esa entrega ya se devengó y fue soportado por el comprador (el Ayuntamiento), y se devengó de forma correcta; si se acude a la figura utilizada por las partes en la escritura de 2010, es evidente que como consecuencia de la futura entrega al Ayuntamiento por RIBENSA, cuyo devengo ya se produjo, conlleva el devengo de una prestación de servicios de RIBENSA a URBASTURIAS por la que debe repercutirse IVA, repercusión que debe realizarse como consecuencia de percibirse por RIBENSA el terreno como pago anticipado."

Cuarto.

- El juicio de la Sala.

Recapitulando cuanto se ha expuesto, por la escritura inicial (2007), de permuta de terrenos por obra futura, formalizada entre Urbasturias S.L. y el Ayuntamiento de Tineo, esta entidad local entrega una finca a la referida sociedad que, a cambio, se compromete a urbanizar y a una entrega futura de locales y aparcamientos al Ayuntamiento.

Por estas operaciones, resulta incontrovertido que el Ayuntamiento repercutió el IVA (por la entrega de los terrenos), y Urbasturias S.L. también (por la entrega futura de los locales), devengándose el IVA por percibirse los terrenos como pago anticipado.

Sin embargo, las dudas que se reflejan en la casación no atañen de forma directa a esta primera escritura inicial, toda vez que inciden sobre los efectos fiscales de su modificación en el año 2010, es decir, cuando Europea de Inversiones Ribensa, S.L. (aquí recurrente) pasa a ocupar la posición jurídica de Urbasturias S.L., a cuyo fin esta le entrega los terrenos -que ya eran de su propiedad porque en 2007 se los había cedido el Ayuntamiento-, entrega que comportó la repercusión del IVA (la entrega de un bien materializa uno de los hechos imponible del IVA), circunstancia que no se discute.

El dilema se presenta en orden a la calificación, consideración y consecuencias tributarias de la contraprestación que, por el terreno recibido y, en definitiva, por devenir parte en la permuta, asume Europea de Inversiones Ribensa, S.L., consistentes en urbanizar los terrenos y en construir y entregar los locales y aparcamientos al Ayuntamiento, compromisos que, como se ha expresado, antes correspondía a Urbasturias S.L.

Pues bien, la sentencia identifica como prestaciones autónomas en esta segunda escritura de 2010, por un lado, la transmisión de la finca (de Urbasturias S.L., a Europea de Inversiones Ribensa, S.L.) y, por otro lado, la asunción por Europea de Inversiones Ribensa, S.L. de las obligaciones descritas frente al Ayuntamiento.

En efecto, la sentencia de instancia alude, por un lado, a que Europea de Inversiones Ribensa, S.L. asume esas obligaciones, y como pago por ello, entrega el terreno, es decir, parece considerar la asunción de las obligaciones anteriormente descritas como el objeto principal de la permuta, de modo que la entrega del terreno sería una mera contraprestación. Sin embargo, posteriormente, parece focalizar como prestación principal la entrega y adjudicación de la finca a Europea de Inversiones Ribensa, S.L., entidad que paga parte del precio mediante cheques y talones y que además se subroga en los contratos de aquellos compradores que no han rescindido los mismos.

Y, a partir de aquí, obtiene como conclusión que "[...] al quedar liberada URBASTURIAS de estas obligaciones y asumirlas RIBENSA, nos encontramos en el ámbito de las prestaciones de servicios del artículo 11 de la LIVA, siendo una asunción de obligaciones de naturaleza no dineraria, y por la que deberá repercutirse IVA por parte de RIBENSA a URBASTURIAS, pues RIBENSA presta un servicio a URBASTURIAS.

Por tanto, estamos ante una prestación de servicios de RIBENSA a URBASTURIAS en virtud de las obligaciones asumidas en la escritura pública de 2010, y ello implica que deba repercutirse IVA por esa prestación de servicios, pero no porque se esté devengando de nuevo el IVA de la entrega de los futuros locales al Ayuntamiento, sino porque RIBENSA libera a URBASTURIAS de las obligaciones que ésta tenía con el Ayuntamiento, y por esta operación debe repercutirse el IVA correspondiente. Aunque la entrega al Ayuntamiento se va a realizar ahora por RIBENSA y no por URBASTURIAS, el IVA correspondiente a esa entrega ya se devengó y fue soportado por el comprador (el Ayuntamiento), y se devengó de forma correcta; si se acude a la figura utilizada por las partes en la escritura de 2010, es evidente que como consecuencia de la futura entrega al Ayuntamiento por RIBENSA, cuyo devengo ya se produjo, conlleva el devengo de una prestación de servicios de RIBENSA a URBASTURIAS por la que debe repercutirse IVA, repercusión que debe realizarse como consecuencia de percibirse por RIBENSA el terreno como pago anticipado."

Anunciamos ya que el recurso de casación debe ser estimado.

Nos encontramos ante unas obligaciones, definidas de manera clara que, ciertamente, no pueden recibir un tratamiento aislado desde la perspectiva civil, al revestir carácter sinalagmático, de manera que la asumida por la promotora se encuentra directamente relacionada con la que asume el ayuntamiento y viceversa.

Ahora bien, en el plano tributario, únicamente, pueden someterse a gravamen aquellas prestaciones u obligaciones que conformen el hecho imponible -en este caso, del IVA-, premisa a la que no atiende la sentencia impugnada.

Como denuncia el escrito de interposición, la Administración tributaria, los órganos económico-administrativos y la sentencia impugnada, han justificado la fundamentación de que Europea de Inversiones Ribensa, S.L soporte IVA, sobre la base de diferentes motivos, de modo que, tan dúctil y maleable motivación ha generado un escenario de inseguridad jurídica que podría sustentar, sin aditivo alguno, el éxito del recurso de casación.

En efecto, (i) la Administración tributaria considera que "RIBENSA deviene parte interviniente en la permuta del inmueble por obra futura. Tal y como ocurrió en 2007, se produce en ese momento el devengo anticipado de IVA en relación con la entrega futura en tanto se recibe anticipadamente el inmueble."

Es decir, justifica el devengo del IVA no en una prestación de servicios frente a Urbasturias S.L. sino, más bien, en una entrega de bienes, frente al Ayuntamiento, al hablar de entrega futura y de devengo anticipado de IVA.

El razonamiento es erróneo e incoherente. Erróneo, porque la exigencia de IVA a Europea de Inversiones Ribensa, S.L. debería construirse por referencia a Urbasturias S.L, es decir, por subrogarse en su posición y, en su lugar, se hace por referencia al Ayuntamiento de Tineo, es decir, atendiendo a los inmuebles a entregar. Incoherente, porque si se liquidara, según la Administración tributaria -por una entrega de bienes-, la repercusión debería producirse frente al Ayuntamiento, hecho imponible que ya se liquidó en 2007.

Además, surge la sombra de la doble tributación respecto de la futura entrega de los inmuebles, operación sometida a gravamen en 2007. A efectos hipotéticos, podría considerarse que no es la misma entrega de bienes en la medida que, tras la subrogación, quien asume su entrega al Ayuntamiento es Europea de Inversiones Ribensa, S.L. y no Urbasturias S.L, matiz que, sin embargo, no puede desconocer la propia esencia y las consecuencias jurídicas de la subrogación, que deben reflejarse también a nivel del Derecho tributario.

Por su parte, (ii) el TEAR del Principado de Asturias mantiene la idea de una entrega de bienes, al afirmar que la referida escritura "... solo conlleva la inexorable consecuencia del devengo anticipado del IVA en relación con la entrega futura en tanto se recibe anticipadamente el inmueble...", frente a lo que cabe oponer lo que se acaba de expresar.

Resolviendo la alzada (iii) El TEAC, aun citando el art. 11 Ley del IVA (hecho imponible de una prestación de servicios) varía la argumentación y entiende procedente que la entidad recurrente soporte el IVA "...no porque se esté devengando de nuevo el IVA de la entrega de los futuros locales al Ayuntamiento sino porque RIBENSA libera a URBASTURIAS de las obligaciones que esta tenía con el Ayuntamiento y por esta operación debe repercutirse el IVA correspondiente..."

Sin embargo, esa mera "liberación" no es una prestación de servicios en los términos en los que el art. 11 Ley del IVA define el hecho imponible y tampoco podría entenderse como una obligación de no hacer que, incluso, el propio abogado del Estado estima que no cabe considerar en este caso.

Se trata, más bien, como veremos a continuación, de una contraprestación o condición, que viabiliza la modificación de la permuta.

Por fin (iv) la sentencia recurrida parece asumir la tesis del TEAC, afirmando como hecho imponible del IVA que "RIBENSA presta un servicio a URBASTURIAS [...] Por tanto, estamos ante una prestación de servicios de RIBENSA a URBASTURIAS en virtud de las obligaciones asumidas en la escritura pública de 2010 [...]"

No compartimos esa argumentación.

Europea de Inversiones Ribensa, S.L. en modo alguno presta un servicio a Urbasturias S.L. Esta última entidad desaparece del contrato inicial de permuta de 2007, esto es, ni siquiera cabría entender que la recurrente realizara la prestación frente al Ayuntamiento por cuenta de Urbasturias S.L. pues nos encontramos ante una subrogación que modifica los elementos subjetivos del contrato.

Además, la idea de una prestación de servicio se esbozaría, en puridad, por la que correspondería a Europea de Inversiones Ribensa, S.L. frente al Ayuntamiento de Tineo, pero no a Urbasturias S.L.

Tampoco cabe aceptar la tesis del abogado del Estado en torno a que, como la recurrente libera a Urbasturias S.L. y asume como propia una obligación no dineraria de entregar en el futuro determinados inmuebles, en contraprestación a la entrega de bienes, estemos ante una prestación de servicios sujeta -como obligación de hacer-, que tiene cabida en el apartado Uno del art. 11 LIVA. Debe insistirse, nuevamente, que no hay prestación de servicios entre la recurrente y Urbasturias S.L., pues la obligación de realizar y entregar los inmuebles se adquiere frente al Ayuntamiento, obligación por la que ya se repercutió IVA en 2007.

En definitiva, la liberación de Urbasturias S.L., además de no conformar aquí, el hecho imponible del IVA, forma parte de la condición o contraprestación -junto con los cheques y talones- para permitir, por un lado, la salida de Urbasturias S.L., de la ecuación jurídica en que consiste la permuta y, por otro lado, la entrada en la misma de la recurrente, comprometiéndose frente al Ayuntamiento a la urbanización y entrega futura de los inmuebles.

Quinto.

- Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

En el contexto de un contrato de permuta de solar por obra futura, entre una sociedad y un ayuntamiento, la asunción, por subrogación, de los derechos y obligaciones de una de las partes por otra entidad y la consiguiente liberación del permutante inicial, no constituye el hecho imponible del IVA, atendiendo a las específicas circunstancias del presente caso, en particular, que dicha liberación opera como condición o contraprestación de la subrogación y que la sociedad que formalizó el contrato original ya había tributado por IVA al haberse producido el devengo anticipado con la entrega del terreno.

En consecuencia, la sentencia impugnada debe ser casada y anulada al resultar contraria a la anterior doctrina.

Asimismo, estimamos el recurso contencioso-administrativo, interpuesto por la representación procesal de Europea de Inversiones Ribensa, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 22 de febrero de 2018, que desestimó el recurso de alzada contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional del Principado de Asturias de 11 de abril de 2014, desestimatoria de la reclamación contra acuerdo de liquidación, concepto IVA 4T, ejercicio 2010, minorando la devolución solicitada por la recurrente en 338.261 euros, resoluciones económico-administrativas que se anulan, así como la referida liquidación de la que traen causa.

Sexto.

- Costas.

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. En cuanto a las costas de la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

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

1.- Declarar como doctrina del presente recurso, la expresada al Fundamento de Derecho Quinto de esta sentencia.

2.- Estimar el recurso de casación 4775/2021 interpuesto por la representación procesal de Europea de Inversiones Ribensa, S.L. contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 28 de diciembre de 2020 (recurso núm. 211/2018), sentencia que se casa y anula.

3.- Estimar el recurso contencioso-administrativo (núm. 211/2018), interpuesto por la representación procesal de Europea de Inversiones Ribensa, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 22 de febrero de 2018, que desestimó el recurso de alzada contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional del Principado de Asturias de 11 de abril de 2014, desestimatoria de la reclamación contra acuerdo de liquidación, concepto IVA 4T, ejercicio 2010, minorando la devolución solicitada por la recurrente en 338.261 euros, resoluciones económico-administrativas que se anulan, así como la referida liquidación de la que traen causa.

4.- Sin costas.

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.