

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia n.º 85/2026 de 2 de febrero de 2026

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Recurso n.º 8496/2023

SUMARIO:

IGIC. Gestión. Legitimación de la empresa para instar la devolución de lo ingresado indebidamente. IVA. Gestión. Liquidaciones complementarias. La entidad presentó autoliquidaciones de IGIC, cuotas que fueron repercutidas a sus clientes aplicando el tipo del 7%. Con posterioridad, la Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) regularizó la situación en el ámbito del IVA, concluyendo que los servicios prestados debían entenderse realizados en territorio de aplicación del IVA y no del IGIC. En consecuencia, la empresa presentó autoliquidaciones complementarias de IVA, ingresando las cuotas sin haberlas repercutido a los consumidores finales. Ello supuso que la entidad soportara económicamente el IVA ingresado, además del IGIC previamente satisfecho. En este caso, la Sala fija doctrina en el sentido de que, en supuestos en los que concurren dos tributos indirectos incompatibles y el empresario ha ingresado el impuesto correcto sin repercutirlo, soportando así la carga económica total, procede reconocer su legitimación para instar la devolución del impuesto indebidamente ingresado, el IGIC.

TRIBUNAL SUPREMO**Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
RAFAEL TOLEDANO CANTERO
ISAAC MERINO JARA
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE
MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS
MARIA DOLORES RIVERA FRADE

T R I B U N A L S U P R E M O**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 85/2026**

Fecha de sentencia: 02/02/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8496/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 27/01/2026

Ponente: Excm. Sra. D.ª María Dolores Rivera Frade

Procedencia: SECCION 1ª DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TSJ DE CANARIAS CON SEDE EN TENERIFE

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 8496/2023

Ponente: Excm. Sra. D.ª María Dolores Rivera Frade

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Síguenos en...



Sala de lo Contencioso-Administrativo**Sección Segunda****Sentencia núm. 85/2026**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 2 de febrero de 2026.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/as Excmos./as. Sres./Sras. Magistrados/as que figuran indicados al margen, el recurso de casación número 8496/2023, interpuesto por la procuradora D.ª Araceli Colina Naranjo, en representación de la entidad IBEROTOURS, S.A., contra la sentencia dictada el día 30 de junio de 2023 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede de Santa Cruz de Tenerife, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo no 244/2022 deducido frente a la resolución de la Junta Económico-Administrativa de Canarias de 30 de noviembre de 2021, reclamación económico-administrativa no 2021/0451 a 0472, en materia del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).

Ha comparecido como parte recurrente, la procuradora D.ª Araceli Colina Naranjo, en representación de la mercantil IBEROTOURS, S.A., asistida por el abogado D. Raúl de Francisco Garrido.

Ha comparecido como parte recurrida, la Comunidad Autónoma de Canarias, representada y asistida por el Letrado de los Servicios Jurídicos del Gobierno de Canarias

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.ª María Dolores Rivera Frade.

ANTECEDENTES DE HECHO**PRIMERO.-Resolución recurrida en casación.**

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el día 30 de junio de 2023 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede de Santa Cruz de Tenerife, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo nº 244/2022 deducido frente a la resolución de la Junta Económico-Administrativa de Canarias de 30 de noviembre de 2021, reclamación económico-administrativa nº 2021/0451 a 0472, en materia del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).

La sentencia recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

«Que debemos desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto en nombre de la entidad mercantil IBEROTOURS, SL, contra la resolución estimatoria parcial de la Junta Económico Administrativa de Canarias (JEAC) de fecha 30 de noviembre de 2021, reclamación económico administrativa 2021/0451 a 0472, con imposición de las costas procesales causadas a la parte actora».

SEGUNDO.-Preparación del recurso de casación

1.Frente a la indicada sentencia la procuradora D.ª Araceli Colina Naranjo, en representación de la mercantil IBEROTOURS, S.A., presentó escrito de preparación de recurso de casación, en el que, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identificó como infringido el principio de neutralidad del IGIC, en conexión con el artículo 14.2 del 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 (RRVA).

2.La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por medio de auto de 4 de noviembre de 2023, habiendo comparecido la mercantil IBEROTOURS, S.A., como parte recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo legalmente señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho, como parte recurrida, la Comunidad Autónoma de Canarias, representada por el letrado de su servicio jurídico.

TERCERO.-Admisión del recurso de casación.

Síguenos en...



1. Mediante auto dictado el 16 de octubre de 2024 por la Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, se admitió a trámite el recurso de casación, y consideró que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

«Determinar si, en un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, está legitimado para obtener la devolución el sujeto pasivo que, habiendo repercutido indebidamente cuotas del IGIC a consumidores finales por unas determinadas operaciones, simultáneamente ingresa por esas mismas operaciones las cuotas del IVA debidas, sin repercutirlas, por importe superior a las del IGIC, soportando efectivamente la carga impositiva por esas operaciones».

2. En el mismo auto se plantea la necesidad de interpretar el principio de neutralidad del IGIC, en conexión con el artículo 14.2 del 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 (RRVA). 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.

CUARTO.-Interposición del recurso de casación.

1. La procuradora D.^a Araceli Colina Naranjo, en representación de la mercantil IBEROTOURS, S.A., interpuso recurso de casación, que observa los requisitos legales, y en el que, tras exponer los antecedentes relevantes al caso, alega, en síntesis, que se ha infringido el principio de neutralidad del IGIC en relación con el artículo 14.2 del RGRVA y la jurisprudencia del TS que lo interpreta, por cuanto la sentencia impugnada considera que el ordenamiento jurídico, en el caso de tributos que deben ser legalmente repercutidos, solo permite obtener la devolución a quien soportó efectivamente la repercusión del impuesto, sin tener en cuenta que es posible (i) que se produzca un ingreso simultáneo e íntegro de dos tributos incompatibles entre sí (IVA/IGIC), (ii) que resulta imposible emitir facturas rectificativas al consumidor final para recuperar el impuesto que efectivamente gravaba la operación y (iii) que el cliente-consumidor final no ha soportado la carga impositiva que jurídicamente le resultaba exigible (21% del IVA). A juicio de la parte recurrente, la Administración tributaria canaria (ATC) no podía justificar la denegación del IGIC ingresado indebidamente en la incorrecta apreciación de que el destinatario de las operaciones controvertidas había soportado efectivamente el impuesto, pues (i) éste soportó una carga impositiva menor a la efectivamente devengada (7%, en lugar del 21%) y (ii) fue IBEROTOURS quien efectivamente asumió una carga impositiva mayor a la exigible (21% del IVA) debido a la existencia de la ya aludida duplicidad del ingreso (del IVA a la AEAT y del IGIC a la ATC), contrariando la solución adoptada por la ATC no sólo el principio de neutralidad del IGIC, sino también el principio de enriquecimiento injusto derivado de la negativa a devolver un tributo cuyo hecho imponible no se ha producido. IBEROTOURS es la única que soporta una carga fiscal indebida como consecuencia del ingreso de dos tributos incompatibles entre sí y, por tanto, no se cumple el presupuesto que el TS fija para poder denegarle la devolución.

Sostiene que la repercusión por parte de IBEROTOURS al consumidor final del impuesto que no resultaba exigible (IGIC) no implica, en este caso, una liberación de la carga fiscal para el sujeto repercutidor (IBEROTOURS) – que, precisamente, es el fundamento que rige el artículo 14.2 del RRVA, así como la jurisprudencia del TS que lo ha interpretado en supuestos distintos al que nos ocupa –, ya que simultáneamente se produce por parte de dicho sujeto un ingreso por mayor importe del impuesto que sí resulta exigible (IVA), asumiendo éste la totalidad de la carga impositiva y no el consumidor final.

Considera, asimismo, que la sentencia recurrida infringe el artículo 14.2 del RGRVA, en relación con la jurisprudencia del TJUE, pues desconoce la inexistencia de riesgo de pérdida de ingresos fiscales en el caso de autos (el 21% de IVA, único impuesto debido, ha sido ingresado y no se reclama su devolución) y, con ello, la jurisprudencia del TS a efectos de reconocer a IBEROTOURS el derecho a la devolución del IGIC. Añade, que la sentencia que se recurre no tiene en cuenta que, en este caso, los consumidores finales no pueden solicitar la devolución de ingresos indebidos al amparo de los artículos 32 y 221 LGT, así como del artículo 14.2.c) RGRVA porque, para ello, es necesario cuantificar los importes indebidamente ingresados, lo que en el caso del REAV (tanto del IGIC como del IVA) no es posible, por no consignarse separadamente las cuotas repercutidas en factura, sino calcularse en función de una variable (margen bruto de la agencia de viajes) que tales sujetos no pueden conocer ni determinar. Además, los consumidores finales no deberían tener derecho a obtener la devolución de ninguna cantidad, pues la carga impositiva que soportaron (del 7%) es menor de la que debieron soportar (21% en concepto de IVA) y, por tanto, no se han empobrecido injustamente; quien, sin embargo, sí ha sufrido una disminución patrimonial indebida ha sido IBEROTOURS, que, por los motivos expuestos, debe reparar el TS mediante la estimación del presente recurso de casación. Por último, sostiene que la sentencia de instancia también vulnera los principios de enriquecimiento injusto y de regularización íntegra.

2. En base a todo ello, la respuesta que se propone al Alto Tribunal es que, en situaciones como las que nos ocupa, en las que un obligado tributario ha satisfecho dos tributos que son incompatibles, está legitimado para obtener la devolución a través de un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, el sujeto pasivo que, habiendo repercutido indebidamente cuotas del IGIC a consumidores finales por unas determinadas operaciones, simultáneamente ingresa por esas mismas operaciones las cuotas del IVA

debidas, sin repercutirlas, por importe superior a las del IGIC, soportando efectivamente la carga impositiva por esas operaciones.

3.Termina solicitando a la Sala que se dicte Sentencia por la que se estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto ante la Sala de lo Contencioso-administrativo el TSJ de Canarias y, consecuentemente, anule la resolución de la Junta Económico-Administrativa de Canarias de 30 de noviembre de 2021 (reclamación económico-administrativa no 2021/0451 a 0472), en materia del IGIC, reconociendo el derecho a la devolución de los ingresos indebidos solicitados junto con los correspondientes intereses de demora.

QUINTO.-Oposición al recurso de casación.

1.El letrado de los servicios jurídicos de la Comunidad Autónoma de Canarias, presentó escrito de oposición en el que alega, en síntesis, que, IBEROTOURS carece de legitimación para obtener la devolución de los importes indebidamente ingresados, toda vez que siendo el IGIC un impuesto de repercusión obligatoria, el beneficiario de la devolución tan solo puede ser la persona o entidad que soportó indebidamente la repercusión del Impuesto. Aunque la entidad recurrente sostenga que no en todos los hechos imponible del IGIC se produce la repercusión del impuesto, como es el caso de las importaciones o las operaciones en las que se produce la inversión del sujeto pasivo, es lo cierto que en el caso de servicios prestados por obligados tributarios a quienes les es de aplicación el REAV, la repercusión se exige al obligado tributario como el mecanismo necesario para trasladar la carga impositiva al consumidor final. Y ello con independencia de si la cuota repercutida aparece desglosada en la factura, o no.

Alega asimismo que el hecho de que las propias características del REAV hagan que los sujetos pasivos no estén obligados a consignar en factura separadamente la cuota repercutida, no implica que no se esté produciendo de forma implícita dicha repercusión. De hecho, la redacción del precepto, tanto en IGIC como en IVA, lo configura como una posibilidad ("los sujetos pasivos no estarán obligados a consignar en factura separadamente la cuota repercutida", artículo 70 de la Ley 4/2012, en el ámbito del IGIC, o artículo 142 de la Ley 37/1992, en el ámbito del IVA), por lo que una agencia de viajes puede sin problema alguno expedir una factura en la que consigne expresamente base imponible y cuota repercutida.

Señala que no es correcto afirmar que la cuota de IGIC no ha sido repercutida a nadie por lo que nadie distinto al contribuyente la ha pagado ni ha asumido su peso económico, puesto que debe entenderse que sí se ha producido dicha repercusión, solo que con la particularidad de que las características del REAV permiten que dichas cuotas repercutidas no se hayan consignado separadamente en factura. Se pregunta el abogado de los Servicios Jurídicos del Gobierno de Canarias si se mantendría ese mismo planteamiento en el caso de que la entidad hubiese optado por consignar separadamente en factura las cuotas de IGIC repercutido. A su juicio, el derecho a la devolución continúa siendo de quien soportó el impuesto, independientemente de que la repercusión haya sido expresa o en una factura o factura simplificada en la que se haya considerado que el impuesto indirecto estaba incluido.

En definitiva, sostiene que el único legitimado para recibir o cobrar la devolución es la persona o entidad que soportó la repercusión, no el repercutidor que se ha liberado de la carga tributaria derivada del hecho imponible al trasladarla al consumidor final. Por ello rechaza las alegaciones sobre el enriquecimiento indebido de la Administración, porque el sujeto empobrecido es el consumidor final, al tratarse de solicitud de rectificación de autoliquidaciones y devolución de ingresos indebidos por cuotas repercutidas, acción ejercitada en el procedimiento del expediente administrativo revisado.

2.La pretensión que deduce ante esta Sala es que se dicte sentencia declarando no haber lugar al recurso de casación, confirmando en todos sus extremos la Sentencia de instancia e imponiendo al recurrente las costas del presente proceso.

SEXTO.-Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 92.6 de la LJCA, y considerando innecesaria la celebración de vista pública, mediante providencia de fecha 11 de febrero de 2025 quedaron las actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo.

Mediante providencia de fecha 24 de octubre de 2025 se designó magistrada ponente a la Excm.a Sra. D.^a María Dolores Rivera Frade, y se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 27 de enero de 2026, fecha en la que se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Objeto del recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

La respuesta a la cuestión de interés casacional apreciada en el auto de admisión determina que debamos resolver si en un procedimiento de devolución de ingresos indebidos está legitimado para obtener la devolución el sujeto pasivo que, habiendo repercutido indebidamente cuotas del IGIC a consumidores finales por unas determinadas operaciones, simultáneamente ingresa por esas mismas operaciones las

cuotas del IVA debidas, sin repercutirlas, por importe superior a las del IGIC, soportando efectivamente la carga impositiva por esas operaciones.

A estos efectos, y como adelanta el auto de admisión, se plantea la necesidad de interpretar el principio de neutralidad del IGIC/IVA, en conexión con el artículo 14.2 del 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 (RRVA).

SEGUNDO.-Hechos relevantes para la resolución del recurso.

Para la resolución del presente recurso conviene tener presente los hechos relevantes a tal efecto, y para ello partimos no solo de los considerados en el FD 2º del auto de admisión -resultado del análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales-, sino también de otros hechos no controvertidos en el procedimiento de instancia, a saber:

1. IBEROTOURS es una Agencia de Viajes sujeta al IGIC y al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de acuerdo con el Régimen Especial de las Agencias de Viaje (REAV), de manera que la base imponible de su tributación se determina en función del margen bruto.

2. Las autoliquidaciones de IGIC (modelo 410) concernientes a los doce períodos mensuales de 2016 y a los períodos mensuales de enero a octubre de 2017 se presentaron ante la Agencia Tributaria Canaria (ATC) con un resultado a ingresar global de 842.605,76 euros, de los cuales 448.298,56 euros corresponden a las autoliquidaciones de 2016, y 394.307,20 euros a las de enero a octubre de 2017.

3. Las cuotas de IGIC satisfechas en las citadas autoliquidaciones fueron repercutidas por IBEROTOURS a sus clientes (consumidores finales) en el precio de los servicios prestados, con un tipo impositivo del 7%.

4. La Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) desarrolló actuaciones de comprobación con la mercantil referidas al IVA, que comprendieron los ejercicios 2012 a 2015, y que concluyeron con el acta 72839165, suscrita el 2 de agosto de 2017, en la que se puso de manifiesto que determinados tipos de servicios prestados en la organización de viajes turísticos debían ubicarse en el ámbito de aplicación del IVA (al tipo del 21 %), esto es, debían entenderse prestados en el TAIVA en lugar del territorio de aplicación del IGIC (TAIGIC).

5. Como consecuencia del acta de conformidad 728391651, IBEROTOURS presentó autoliquidaciones complementarias de IVA referidas a los doce períodos mensuales de 2016 y a los correspondientes períodos de enero a octubre de 2017 por importes de 981.240,49 euros y de 1.036.172,46 euros, respectivamente; un total de 2.017.412,95 euros.

6. El 31 de marzo de 2020, IBEROTOURS presentó una solicitud de rectificación de las autoliquidaciones del IGIC correspondientes a los períodos 01/2016 a 11/2017 cuya finalidad última era obtener la devolución de los importes indebidamente ingresados en la ATC.

7. El Administrador de Tributos Interiores y Propios de Santa Cruz de Tenerife desestimó la solicitud de rectificación de autoliquidaciones y devolución de ingresos indebidos relativa a los períodos mensuales referidos del IGIC. Declaró la prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos del período 01/2016, y desestimó la solicitud respecto del resto de períodos por considerar que IBEROTOURS «no es la persona o entidad que ha soportado la repercusión».

8. Disconforme con esa decisión, IBEROTOURS interpuso reclamación ante la Junta económico-administrativa de Canarias (JEAC) que la estimó parcialmente por acuerdo de 30 de noviembre de 2021, al apreciar que el derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos del período 01/2016 no había prescrito. Sin embargo, la JEAC confirmó que la reclamante no tiene derecho a obtener la devolución instada por no haber soportado la carga tributaria al ser el IGIC un impuesto de repercusión obligatoria.

9. Contra el anterior acuerdo, la interesada dedujo recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Canarias, registrándolo con el nº 244/2022, siendo desestimado mediante sentencia de 30 de junio de 2023.

TERCERO.-La ratio decidende de la sentencia de instancia.

La ratio decidende de la sentencia de instancia se contiene en el FD 2º, del siguiente tenor literal:

«Sobre la cuestión que suscita la demanda, la interpretación del artículo 14 del Real Decreto 520/2005, Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, y la legitimación de para solicitar la devolución de ingresos indebidos, se ha dictado por el Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección 2a, la reciente sentencia de 18 de mayo de 2023 (recurso 4506/2021), posterior a la aportada por la parte actora, la del TJUE de 8 de diciembre de 2022 C-378/2021, que reitera una línea jurisprudencial constante y uniforme señalando que el ordenamiento jurídico español, el artículo 14 del Real Decreto 520/2005, solo permite obtener la devolución a quien efectivamente soportó el gravamen mediante la repercusión, de forma que el sujeto repercutido es el único

que se encuentra legitimado para obtener la devolución de ingresos indebidos en aquellos supuestos en los que el ingreso indebido se refiere a tributos que deben ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades. Doctrina jurisprudencial recogida en la sentencia de 13 de febrero de 2018 (recurso de casación 284/2017), a la que le han seguido otras posteriores.

Esta doctrina, por lo que interesa al recurso, es la que recoge la resolución del JEAC objeto del recurso, cuando señala: "En efecto, aunque la entidad reclamante sostenga que no en todos los hechos impositivos del IGIC se produce la repercusión del impuesto, como es el caso de las importaciones o las operaciones en las que se produce la inversión del sujeto pasivo, es lo cierto que en el caso de servicios prestados por obligados tributarios a quienes les es de aplicación el Régimen Especial de las Agencias de Viaje, la repercusión se exige al obligado tributario como el mecanismo necesario para trasladar la carga impositiva al consumidor final. Y ello con independencia de si la cuota repercutida aparece desglosada en la factura, o no. Así se desprende del artículo 70 de la LIGIC, a cuyo tenor: (.)"

La jurisprudencia aludida es rotunda al afirmar que el único legitimado para recibir o cobrar la devolución es la persona o entidad que soportó la repercusión, no el repercutidor que se ha liberado de la carga tributaria derivada del hecho imponible al trasladarla al consumidor final, rechazando por ello las alegaciones sobre el enriquecimiento indebido de la Administración, porque sujeto empobrecido será el consumidor final. En consecuencia procede desestimar el recurso».

CUARTO.-Marco normativo.

1.El marco normativo bajo el cual debe de resolverse el presente recurso debe conformarse no solo por la norma cuya interpretación reclama el auto de admisión, sino también por las normas que disciplinan el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), y en particular, las que regulan el Régimen Especial de las Agencias de Viajes (REAV), actividad desarrollada por la recurrente en casación. Todas ellas deberán de interpretarse en conexión con el principio de neutralidad del IVA, y del IGIC, pues ya podemos adelantar que nos encontramos ante dos tributos con idénticas finalidades, que además emplean las mismas técnicas de repercusión y deducción, como ha tenido ocasión de declarar esta Sala en las sentencias de 18 de mayo de 2020 (RCA 6601/2017, ECLI:ES:TS:2020:967), y 16 de noviembre de 2020 (RCA 4942/2020). Y, por tanto, la doctrina fijada para el IVA resulta aplicable al IGIC (sentencia de 21 de octubre de 2024 (RCA 55/2023. ECLI:ES:TS:2024:5118).

Comenzando por la norma cuya interpretación reclama el auto de admisión, el artículo 14 del RRVA, este precepto regula la legitimación para instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, y los beneficiarios del derecho a la devolución, estableciendo que:

«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.

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 perceptor de la renta para resarcir a la persona o entidad que realizó el ingreso a cuenta indebido.

Síguenos en...



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 cuando así lo establezca la normativa reguladora del tributo.

2.º Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas. Cuando la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo tenga derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas o satisfechas por la misma, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando dicha persona o entidad las hubiese consignado en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.

No obstante lo anterior, en los casos de autoliquidaciones a ingresar sin ingreso efectivo del resultado de la autoliquidación, sólo procederá devolver la cuota indebidamente repercutida que exceda del resultado de la autoliquidación que esté pendiente de ingreso, el cual no resultará exigible a quien repercutió en el importe concurrente con la cuota indebidamente repercutida que no ha sido objeto de devolución.

La Administración tributaria condicionará la devolución al resultado de la comprobación que, en su caso, realice de la situación tributaria de la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo.

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

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».

2. Por su parte, las normas que rigen el IGIC se contienen en la ley de creación del impuesto, Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, entre cuyos preceptos vamos a destacar aquellos que regulan la naturaleza del impuesto, su ámbito espacial, y los tipos impositivos.

2.1. El artículo 2 (Naturaleza del Impuesto), establece que:

"El Impuesto General Indirecto Canario es un tributo estatal de naturaleza indirecta que grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales, así como las importaciones de bienes".

2.2. El artículo 3 (Ámbito espacial), establece que:

«1. Estarán sujetas al Impuesto General Indirecto Canario las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en las Islas Canarias, así como las importaciones de bienes en dicho territorio.

A los efectos de este Impuesto, el ámbito espacial a que se refiere el párrafo anterior comprenderá el mar territorial, cuyo límite exterior está determinado por una línea trazada de modo que se encuentre a una distancia de doce millas náuticas de los puntos más próximos de las líneas de base, siguiendo el perímetro resultante la configuración general del Archipiélago; también comprende el ámbito espacial del Impuesto el espacio aéreo correspondiente.

2. Lo dispuesto en el número anterior se entenderá sin perjuicio de lo establecido en los Tratados o Convenios Internacionales».

2.3. Y el artículo 27, al regular los tipos de gravamen y el tipo de recargo sobre las importaciones realizadas por los comerciantes minoristas del IGIC, se remite a los artículos 51 a 61 de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias, 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, cuyo artículo 51.1 d) fija un tipo general del 7 %, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que no se encuentren sometidas a ninguno de los otros tipos impositivos previstos en ese artículo.

3. En la misma Ley Canaria 4/2012 se ofrece una regulación del Régimen Especial de las Agencias de Viajes (art. 69 a 75), cuyo artículo 70 (equivalente al art. 142 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido), fue incorporado a la citada ley a través de la Disposición Final 1.10 de la Ley

11/2015, de 29 de diciembre, que entró en vigor el día 1 de enero de 2016 (Disposición Final Sexta). El artículo 70, en sede de repercusión del impuesto, dispone que:

«En las operaciones a las que resulte aplicable este régimen especial los sujetos pasivos no estarán obligados a consignar en factura separadamente la cuota repercutida, debiendo entenderse, en su caso, comprendida en el precio de la operación».

QUINTO.-El criterio de la Sala.

1.En palabras del auto de admisión, existe doctrina interpretativa en relación con el artículo 14.2 del RRVA en relación con sujetos que, habiendo repercutido cuotas impositivas a consumidores finales, solicitan su devolución como ingresos indebidos. Y en un escenario en el cual no se ha producido un empobrecimiento del sujeto repercutido, al haber soportado, en última instancia, una carga impositiva incluso menor a la debida, carga que asumió de forma íntegra el sujeto repercutidor, en efectivo detrimento de su patrimonio.

Por lo tanto, se nos pregunta si en este escenario, el sujeto repercutidor, que ha soportado efectivamente la carga impositiva al haber ingresado por las mismas operaciones las cuotas del IVA debidas (sin repercutirlas) y las IGIC indebidamente a la Administración Tributaria Canaria (ATC), y con ello, repercutido indebidamente a los consumidores finales.

2.Una respuesta positiva a la cuestión casacional y, por tanto, favorable a las pretensiones de la parte recurrente, ya se puede deducir, en una primera aproximación, de los antecedentes consignados en el FD 2º, que se pueden concentrar de la siguiente manera: la entidad actora presentó ante la ATC unas autoliquidaciones del IGIC aplicando un tipo impositivo del 7% que repercutió a sus clientes. Posteriormente, como resultado de unas actuaciones de comprobación practicadas por la AEAT, al concluir que determinados tipos de servicios prestados debían ubicarse en el ámbito de aplicación del IVA, IBEROTOURS presentó autoliquidaciones complementarias de IVA, impuesto incompatible con el IGIC, aplicando un tipo superior (21%), que no repercutió a los clientes.

3.Nos encontramos ante dos impuestos (IGIC e IVA) que son incompatibles, de tal forma que, habiéndose pagado incorrectamente el IGIC a la ATC por la prestación de unos servicios que debían entenderse prestados en el TAIVA, en lugar del territorio de aplicación del IGIC (TAIGIC) -extremo no discutido-, este pago se convirtió en un ingreso indebido. Ha generado un enriquecimiento injusto para la ATC a costa de la carga impositiva que la Agencia de Viajes tuvo que soportar al haber pagado ambos impuestos, sin que pueda recuperar el IGIC del consumidor final al no poder emitir facturas rectificativas -extremo tampoco discutido-; consumidor final que no se ha visto empobrecido, sino que ha soportado una carga impositiva menor de la que le correspondía (7 % frente al 21%).

4.Los argumentos de oposición al recurso se asientan, como lo ha hecho la sentencia de instancia, y antes la JEAC, en una interpretación del artículo 14 del RRVA desconectada de la realidad fáctica sobre la que debemos resolver este recurso, y de los principios generales del derecho tributario que rigen tanto en la normativa española, como es el principio de prohibición del enriquecimiento injusto, como en la normativa comunitaria y en la Jurisprudencia del TJUE, destacadamente el principio de neutralidad del IVA.

La Administración autonómica reconoce el derecho que asiste a la sociedad de rectificar las autoliquidaciones relativas a los 12 primeros periodos mensuales de 2016, y a los meses de enero a octubre de 2017, que se traduciría en el derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos conforme a lo previsto en el artículo 14.1 d) del RRVA. Sin embargo, le niega legitimación para obtener la devolución de los importes indebidamente ingresados bajo el argumento de que el IGIC es un impuesto de repercusión obligatoria y, por tanto, el beneficiario de la devolución solo puede ser la persona o entidad que soportó indebidamente su repercusión, esto es, el consumidor final. Y ello, con independencia de si la cuota repercutida aparece desglosada o no en la factura.

5.Sobre esto último (desglose o no de la cuota repercutida en la factura), el Letrado de los servicios jurídicos del Gobierno de Canarias incide en su escrito de oposición al recurso, alegando que el hecho de que las propias características del REAV haga que los sujetos pasivos no estén obligados a consignar en factura separadamente la cuota repercutida, no implica que no se esté produciendo de forma implícita dicha repercusión; y que el derecho a la devolución de las cuotas soportadas por aquellos que las han soportado indebidamente, no puede depender de la opción ejercida por el prestador del servicio en el momento de expedir la factura.

Ahora bien, el especial régimen al que quedan sujetas las Agencias de Viajes -no están obligadas a consignar en la factura separadamente la cuota repercutida, debiendo entenderse en su caso comprendido en el precio-, no afecta a la solución final que haya de darse a la controversia suscitada. Lo relevante no es tanto que estén o no obligados a consignar en factura separadamente la cuota repercutida, pues como dice el letrado del servicio jurídico del Gobierno de Canarias, el hecho de que no se haya consignado separadamente la cuota repercutida en la factura no quiere decir que no se esté produciendo la repercusión; repercusión que, por otra parte, no niega la sociedad. Lo relevante es que, en las circunstancias

concurrentes, aun habiendo repercutido el impuesto, una repercusión incorrecta, derivada del pago incorrecto a una Administración que no lo podía recaudar, genera el derecho a favor del repercutidor a la devolución de las cuotas indebidamente pagadas y repercutidas, y no el derecho a la devolución en favor de quienes las han soportado indebidamente.

6. La sentencia de instancia acaba desestimando el recurso y afirma que el único legitimado para recibir o cobrar la devolución es la persona o entidad que soportó la repercusión, no el repercutidor que se ha liberado de la carga tributaria derivada del hecho imponible al trasladarla al consumidor final. Rechaza, con ello, las alegaciones sobre el enriquecimiento indebido, o injusto, de la Administración, y sostiene que el sujeto empobrecido será el consumidor final.

Esta afirmación, que extrae de la doctrina de esta Sala, no se acomoda a lo que aquí ha acontecido, pues el consumidor final, lejos de empobrecerse, se ha beneficiado de un ahorro fiscal de 14 %, diferencia entre el 7 % de IGIC que ha abonado, y del 21 % de IVA que tenía que haber satisfecho.

7. El artículo 14 del RRVA ha sido interpretado por esta Sala en la sentencia de 13 de febrero de 2018 (RCA 284/2017) o en la posterior de 18 de mayo de 2023 (RCA 4506/2021), entre otras, en línea con la doctrina del TJUE, en relación con los sujetos pasivos que, habiendo repercutido cuotas impositivas a consumidores finales, solicitan su devolución como ingresos indebidos.

La STS de 18 de mayo de 2023 (RCA 4506/2021, ECLI:ES:TS:2023:2017), con remisión a su vez a la anterior de 13 de febrero de 2018, recoge el siguiente pronunciamiento:

«Resulta obligado distinguir en estos casos, a nuestro juicio, entre los obligados al pago que soportan la carga tributaria derivada del hecho imponible y aquellos otros que no se encuentran en tal situación, por liberarse por vía de la repercusión. Y resulta forzoso concluir que, en el caso, el que soporta en su patrimonio el tributo (ilegal) es el consumidor, repercutido por un sujeto pasivo que se ha visto liberado -por esa repercusión- de la carga fiscal.

Dicho de otro modo, no ha habido impacto alguno del gravamen fiscal en el patrimonio del repercutidor pues, en realidad, éste no ha sido más que una correa de transmisión entre quien efectivamente pagó/soportó el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y la Hacienda Pública que, formalmente, tenía entonces derecho a la exacción de aquel tributo».

Si ello es así, debemos anticipar que no entendemos que el sujeto pasivo (repercutidor) tenga derecho a obtener la devolución de las cuotas del impuesto ilegal que ingresó. Y ello por una razón esencial: porque no ha soportado la carga tributaria correspondiente, ni se ha visto afectado su patrimonio como consecuencia del gravamen que ingresó».

La sentencia fija la siguiente doctrina: "se ratifica la doctrina jurisprudencial de esta Sala, recogida en nuestra sentencia de 13 de febrero de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 284/2017, a la que le han seguido otras posteriores, consistente en que nuestro ordenamiento jurídico solo permite obtener la devolución a quien efectivamente soportó el gravamen mediante la repercusión, de forma que el sujeto repercutido es el único que se encuentra legitimado para obtener la devolución de ingresos indebidos en aquellos supuestos en los que el ingreso indebido se refiere a tributos que deben ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades, como es el caso del IVA, y se derive de un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones iniciado por parte del sujeto pasivo del impuesto".

Ahora bien, esta doctrina se asienta sobre unos hechos que no guardan relación con los aquí enjuiciados. En los supuestos analizados en las citadas sentencias no se había producido impacto alguno del gravamen fiscal en el patrimonio del repercutidor, que sí se ha producido en el presente caso; en aquellos otros, el repercutidor no había soportado la carga tributaria correspondiente, ni había visto afectado su patrimonio como consecuencia del gravamen que ingresó; carga tributaria que sí ha soportado en este caso la Agencia de Viajes recurrente, pagando un impuesto (IGIC) a una Administración (ATC) a la que no le correspondía su recaudación, incompatible con el impuesto (IVA) que sí le correspondía pagar, y que pagó, a la AEAT, sin repercutirlo al consumidor final.

La Sentencia de 18 de mayo de 2023 fija una doctrina en relación con los sujetos pasivos del impuesto, condición que no es predicable de IBEROTOURS respecto del IGIC, pues los servicios por los que abonó este impuesto quedaban bajo el ámbito de aplicación del IVA. La incompatibilidad de ambos impuestos determina que no se ha llegado a producir el hecho imponible del IGIC, y por tanto IBEROTOURS no ha llegado a adquirir la condición de sujeto pasivo de este impuesto por la prestación de unos servicios que quedaban fuera de su ámbito de aplicación.

En definitiva, la doctrina que se recoge en la sentencia de 18 de mayo de 2023 se ha fijado para resolver una controversia que discurría sobre un escenario diferente al que aquí se nos presenta. Los datos que marcan la diferencia entre uno y otro, son, principalmente, los siguientes: ingreso de dos impuestos incompatibles entre sí; y un empobrecimiento que no se produce en el patrimonio del sujeto repercutido (consumidor final), y sí en el patrimonio del sujeto repercutidor.

8. Tampoco se puede trasladar aquí la doctrina que se recoge en la STS 3731/2014, de 25 de septiembre de 2014 (RCA 3394/2013, ECLI:ES:TS:2014:3731), que cita el letrado de la Administración autonómica canaria. En ella, unos usuarios de transporte habían pagado un IVA más allá del que les correspondía, recaudado por el Consorcio de transportes recurrente, e ingresado en el tesoro público. Por el contrario, en nuestro caso, el consumidor ha pagado menos de lo que le correspondería, y lo ingresado por el repercutidor lo fue en las arcas de una Administración a la que no le competía su recaudación.

9. El letrado del servicio jurídico del Gobierno de Canarias hace descansar sus argumentos de oposición al recurso, en la interpretación efectuada por esta Sala del artículo 14 del RRVA, omitiendo toda referencia sobre el principio de neutralidad del IVA, y su alcance en un caso como el presente; extremo que no puede ser ignorado desde el momento el auto de admisión suscita la necesidad de interpretar el principio de neutralidad del impuesto en conexión con el artículo 14.2 del RRVA, o lo que es lo mismo, la necesidad de que el citado precepto se interprete a luz de este principio europeo, lo que reforzará la decisión estimatoria del recurso.

10. El principio de neutralidad del IVA, que es un principio fundamental del sistema común del IVA, tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo del peso del IVA en el marco de sus actividades económicas. Dicho sistema garantiza la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de estas, a condición de que dichas actividades estén, en principio, a su vez sujetas al IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de marzo de 2014, Malburg, C-204/13, ECLI:EU:C:2014:147, apartado 41 y jurisprudencia citada). Así lo recuerda el TJUE en la sentencia de 2 de julio de 2020, C-835/18 ECLI:EU:C:2020:520.

Como dice el TJUE en la sentencia de 29 de febrero de 2024 (C-314/22-ECLI:EU:C:2024:183), del principio de neutralidad se desprende que el empresario, que asume la prefinanciación del IVA recaudándolo por cuenta del Estado, se libera por completo de la carga de dicho impuesto en el marco de sus actividades económicas sujetas al IVA (ap. 51). Y añade en el apartado 80 que, el sistema común del IVA garantiza la neutralidad de este impuesto, y tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA adeudado o abonado en el marco de todas sus actividades económicas. Y si bien los Estados miembros disponen de un margen de apreciación al establecer la regulación a que se refiere el artículo 90 de la Directiva sobre el IVA, esa regulación no puede vulnerar el principio de neutralidad fiscal haciendo recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, la carga del IVA.

Idéntica relevancia ha de darse, a los efectos que aquí interesa, a lo que señala la misma sentencia en los apartados 64 y 65:

«64. (...) las medidas que los Estados miembros pueden adoptar en virtud del artículo 273 de la Directiva sobre el IVA, en principio, solo pueden constituir una excepción al respeto de las normas relativas a la base imponible del IVA dentro de los límites estrictamente necesarios para alcanzar este objetivo específico. En efecto, deben afectar lo menos posible a los objetivos y a los principios de la Directiva sobre el IVA y, por tanto, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión en la materia (sentencia de 6 de octubre de 2021, Boehringer Ingelheim, C-717/19, EU:C:2021:818, apartado 60 y jurisprudencia citada).

65 Además, si la devolución del IVA resulta imposible o excesivamente difícil debido a los requisitos de ejercicio de las solicitudes de devolución de impuestos, el citado principio de neutralidad del IVA y el principio de proporcionalidad pueden exigir que los Estados miembros establezcan los instrumentos y las normas de procedimiento necesarios para permitir al sujeto pasivo recuperar el impuesto indebidamente facturado (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, apartado 29 y jurisprudencia citada).».

11. La aplicación del principio de neutralidad implica manejar conceptos como carga fiscal, enriquecimiento sin causa, abuso, buena fe, o riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

El respeto a este principio queda garantizado por la posibilidad, que deben contemplar los Estados miembros, de corregir cualquier impuesto indebidamente facturado, siempre que quien expide la factura demuestre su buena fe o haya eliminado completamente, en su debido momento, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales. Así se determina en las Sentencias de 2 de julio de 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520), apartado 28; de 8 de mayo de 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), apartado 33; de 31 de enero de 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55), apartado 37; de 18 de junio de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380), apartado 37; de 6 de noviembre de 2003, Karageorgou y otros (C-78/02 a C-80/02, EU:C:2003:604), apartado 50, y de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469), apartado 58.

En la primera de ellas se dice que, para garantizar la neutralidad del IVA, corresponde a los Estados miembros prever en su ordenamiento jurídico interno la posibilidad de regularizar todo impuesto indebidamente facturado, siempre que el emisor de la factura demuestre su buena fe (sentencia de 11 de abril de 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, apartado 26 y jurisprudencia citada) (ap. 27). Ahora bien, cuando quien expide la factura haya eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida

de ingresos fiscales, el principio de neutralidad del IVA exige que el impuesto indebidamente facturado pueda ser regularizado, sin que los Estados miembros puedan supeditar dicha regularización a la buena fe de quien expide la factura. Esta regularización no puede depender de la facultad de apreciación discrecional de la Administración tributaria (sentencia de 11 de abril de 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, apartado 27 y jurisprudencia citada). ap. 28.

Por consiguiente, y en palabras del TJUE, si no existe riesgo de pérdida de ingresos fiscales, la negativa a devolver a un proveedor el IVA indebidamente abonado, equivaldría a obligarle a soportar una carga fiscal en violación del principio de neutralidad del IVA (ap.30).

12.En la sentencia de 2 de julio de 2020, se dice que, habida cuenta del lugar que ocupa dicho principio en el sistema común del IVA, una sanción consistente en la denegación absoluta del derecho a la devolución del IVA erróneamente facturado e indebidamente abonado parece desproporcionada (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, apartados 50 y 51 y jurisprudencia citada).

Y esto es lo que sucedería en el caso objeto de nuestro enjuiciamiento si no se reconoce a la empresa recurrente la devolución de lo pagado por IGIC, pues, por una parte, no se aprecia abuso o mala fe en el comportamiento del sujeto repercutidor; y por otra, no ha existido riesgo de pérdida de ingresos fiscales, ni un enriquecimiento injusto a su favor. Por el contrario, ha soportado una carga fiscal al no haber repercutido el IVA del 21 % sobre el consumidor final, por lo que negarle la posibilidad de recuperar las cuotas de IGIC abonadas incorrectamente a la ATC, e incompatibles con las abonadas a la AEAT en concepto de IVA por los mismos servicios, generaría en la ATC un claro enriquecimiento injusto, y comprometería seriamente el principio de neutralidad.

13.En los casos más específicos de devolución del exceso de IVA ingresado, el TJUE en la sentencia de 8 de diciembre de 2022 (C-378/21; EU:C:2022:968), concluye que el sujeto pasivo no es deudor de las cuotas de IVA indebidamente repercutidas en exceso cuando «*no existe riesgo alguno de pérdida de ingresos fiscales por cuanto los beneficiarios de ese servicio son exclusivamente consumidores finales que no gozan de un derecho a la deducción del IVA soportado*», por lo que procede reconocerle el derecho a la devolución del exceso de IVA ingresado -es decir, reconocerle un crédito fiscal por el importe indebidamente repercutido, lo que, en nuestro caso, se traduce en la devolución del ingreso indebido-.

En la más reciente de 21 de marzo de 2024 (C-606/22, EU:C:2024:255) el TJUE se pronunció en el sentido de que el sujeto pasivo que aplicó por error un tipo de IVA demasiado elevado tiene derecho a presentar una solicitud de devolución ante la Administración tributaria del Estado miembro de que se trate, y esta última solo podrá oponer el enriquecimiento injusto del sujeto pasivo solicitante si demuestra, al término de un análisis económico que tenga en cuenta todas las circunstancias pertinentes, que la carga económica que el tributo indebidamente recaudado hizo recaer en el referido sujeto pasivo ha sido neutralizada en su totalidad.

Esta postura no se contradice con la doctrina de esta Sala, pues en la sentencia de 18 de mayo de 2023 (RCA 4506/2021- ECLI:ES:TS:2023:2017), y otras anteriores, como la de 9 de abril de 2019 (RCA 1885/2017, ECLI:ES:TS:2019:1206), 21 de noviembre de 2018 (RCA 2745/2017, ECLI:ES:TS:2018:4014), entre otras, y posteriores, como la de 25 de septiembre de 2024 (RCA 1902/2021, ECLI:ES:TS:2024:4714), 30 de septiembre de 2024 (RCA 1908/2020, ECLI:ES:TS:2024:4792) ha admitido que el sujeto repercutidor puede incluso después de trasladar el gravamen al consumidor, pedir la devolución en diversos supuestos, y entre ellos, cuando lo ingresado en el Tesoro Público exceda de la cuota repercutida.

Pero ni siquiera estamos, en el presente caso, ante el ingreso de un impuesto que exceda de la cuota repercutida, sino ante el ingreso de unas cuotas del IGIC a una Administración que no podía recaudarlo, recayendo sobre el sujeto repercutidor una carga económica que no ha sido neutralizada. En este contexto, la ATC no se puede negar a la devolución de lo indebidamente cobrado, acudiendo para ello a una interpretación del artículo 14 del RRVA que resulta contraria al carácter incompatible del IVA y del IGIC, al principio de prohibición del enriquecimiento injusto, y al principio de neutralidad del IVA/IGIC.

SEXTO.-Doctrina jurisprudencial que se establece.

Como consecuencia de todo lo razonado en los anteriores fundamentos de derecho, y respetando los términos en los que se formula la cuestión de intereses casación en el auto de admisión, la doctrina que se establece es la siguiente:

En un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, está legitimado para obtener la devolución el sujeto pasivo que, habiendo repercutido indebidamente cuotas del IGIC a consumidores finales por unas determinadas operaciones, simultáneamente ingresa por esas mismas operaciones las cuotas del IVA debidas, sin repercutirlas, por importe superior a las del IGIC, soportando efectivamente la carga impositiva por esas operaciones.

SÉPTIMO.-Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

Síguenos en...



Por consiguiente, el recurso de casación ha de ser estimado, y la sentencia recurrida debe ser casada, lo que conlleva la anulación de la resolución de la Junta Económico-Administrativa de Canarias de 30 de noviembre de 2021 (reclamación económico-administrativa no 2021/0451 a 0472), en materia del IGIC, reconociendo el derecho de la entidad recurrente a la devolución de los ingresos indebidos solicitados junto con los correspondientes intereses de demora.

OCTAVO.-Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber 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. Respecto de las generadas en 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 :

Primero.Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico sexto de esta sentencia.

Segundo.Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora D.^a Araceli Colina Naranjo, en representación de la entidad IBEROTOURS, S.A., contra la sentencia dictada el día 30 de junio de 2023 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede de Santa Cruz de Tenerife, en el recurso contencioso-administrativo no 244/2022; sentencia que se casa y anula.

Tercero.Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad IBEROTOURS, S.A., contra la resolución de la Junta Económico-Administrativa de Canarias de 30 de noviembre de 2021, en reclamación económico-administrativa no 2021/0451 a 0472, que desestimó las reclamaciones promovidas contra la resolución de 24 de noviembre de 2020 del Administrador de Tributos Interiores y Propios de Santa Cruz de Tenerife, que, desestimó la solicitud de rectificación de autoliquidaciones y devolución de ingresos indebidos relativa a los periodos mensuales de enero a diciembre de 2.016, y de enero a octubre de 2017 del IGIC; resoluciones que se anulan, reconociendo el derecho de la entidad recurrente a la devolución de los ingresos indebidos solicitados, junto con los correspondientes intereses de demora.

Cuarto.No hacer imposición de las costas procesales de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

TRIBUNAL SUPREMO

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

