

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia n.º 894/2026 de 14 de julio de 2026**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Recurso n.º 349/2024***SUMARIO:**

IVA. Repercusión. Ineficacia de la operación. Devolución de ingresos indebidos. Supuestos de improcedencia. *Solicitud de devolución de IVA respecto a unas operaciones declaradas fraudulentas.* El Tribunal desestima el recurso de casación interpuesto por varios clientes de Afinsa Bienes Tangibles, S.A. que solicitaban la devolución del IVA correspondiente a operaciones realizadas entre 1998 y 2005, al considerar que se trataba de cuotas indebidamente ingresadas como consecuencia de la actividad fraudulenta de la entidad. Las operaciones habían sido calificadas en el ámbito civil como compraventas reales y eficaces de sellos, aunque posteriormente la entidad fue condenada penalmente por estafa. Los recurrentes sostenían que esta condena debía determinar la pérdida de los efectos tributarios de las operaciones y permitir la devolución del IVA, mientras que la Administración defendía que la declaración penal de la estafa no había anulado las compraventas ni sus efectos fiscales. El Tribunal Supremo recuerda que el art. 14 del Real Decreto 520/2005 permite al destinatario de la repercusión solicitar directamente la devolución de ingresos indebidos cuando no pueda obtenerla del sujeto pasivo, especialmente en situaciones de insolvencia, pero exige acreditar, entre otros extremos, que el IVA fue efectivamente repercutido mediante factura o documento equivalente y que las cuotas fueron ingresadas en el Tesoro. En el caso analizado, los interesados no aportaron documentación suficiente que acreditara la efectiva repercusión del impuesto en sus operaciones concretas ni que Afinsa hubiera ingresado las cuotas cuya devolución pretendían, por lo que no se cumplen los requisitos necesarios para reconocer la devolución. La Sala distingue, además, entre la existencia de una estafa en el funcionamiento global de Afinsa y la inexistencia o nulidad de las concretas compraventas de sellos, señalando que la condena penal no implicó por sí misma la nulidad de los contratos ni eliminó automáticamente sus efectos tributarios. Asimismo, cuestiona que pueda darse por supuesto que todas las operaciones eran compraventas sujetas y no exentas de IVA, pues algunas podían presentar características propias de operaciones financieras, aunque esta posible calificación tampoco permite reconocer la devolución ante la falta de prueba de la repercusión y del ingreso del impuesto. Por ello, el Tribunal Supremo desestima el recurso y considera que las circunstancias del caso no permiten establecer una doctrina general sobre el carácter indebido de las cuotas de IVA vinculadas a la actividad fraudulenta.

TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****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

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 894/2026**

Fecha de sentencia: 14/07/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 349/2024

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 23/06/2026

Ponente: Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

Síguenos en...

Procedencia: SECCION 5ª DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

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

Transcrito por: AFJ

Nota:

R. CASACION núm.: 349/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 894/2026

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 14 de julio de 2026.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 349/2024, interpuesto por la procuradora doña Natalia Carus Fernández en nombre y representación de don Matías, doña Otilia, y de los herederos de doña Rebeca, doña Penélope y don Imanol, contra la [sentencia de fecha 20 de octubre de 2023, dictada en el procedimiento ordinario 488/2021, por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid](#), sobre devolución IVA, no habiéndose personado en las presentes actuaciones doña Raimunda.

Ha comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-El objeto del presente recurso lo constituye la [sentencia dictada en fecha 20 de octubre de 2023, por la Sección Quinta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el procedimiento ordinario 488/2021](#), contra la desestimación presunta de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra desestimación por silencio de la solicitud de devolución del ingreso del IVA por la entidad Afinsa Bienes Tangibles, periodos 1998 a 2005, cuyo Fallo decía: «*[D]eseestimamos el recurso interpuesto por la representación de D. Imanol, D* Otilia, D* Penélope, D. Matías, D* Raimunda y D* Rebeca, contra la desestimación por silencio administrativo de la reclamación económico-administrativa interpuesta ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid en fecha 30 de septiembre de 2019 frente a la desestimación por la Agencia Tributaria, también por silencio administrativo, de la solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido ingresado por la entidad Afinsa Bienes Tangibles S.A. en sus declaraciones de los ejercicios fiscales 1998 a 2005, confirmando las resoluciones presuntas impugnadas, imponiendo las costas a la parte recurrente con el límite establecido en el último fundamento jurídico. [...]*».

SEGUNDO.-Por la procuradora doña Natalia Carus Fernández se presentó escrito preparando recurso de casación contra la mencionada sentencia, el cual se tuvo por preparado mediante [Auto de fecha 13 de diciembre de 2025, emplazando a las partes personadas ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo](#), por plazo de quince días.

Síguenos en...



TERCERO.-Mediante Auto dictado el 4 de diciembre 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 preparado contra la sentencia dictada el 20 de octubre de 2023 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid y se acordó la remisión de las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de este Tribunal.

La representación procesal de la parte recurrente, interpuso recurso de casación en virtud de lo acordado en Diligencia de Ordenación de fecha 17 de diciembre de 2024, en el cual concluye solicitando *«[T]enga por presentado este escrito en la representación que ostento, y en su virtud tener por formulada la interposición del recurso de casación cumpliendo con las exigencia de los requisitos procesales, a fin de que se dicte en su día sentencia acordando estimar el recuso de casación con respecto a la sentencia impugnada 951/2023 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el procedimiento ordinario 488/2021, y accediendo a las peticiones formuladas en la demanda y precisadas en este escrito, revocar y casar la sentencia de instancia declarando haber lugar a la estimación de la petición principal, y en caso de no accederse a la petición principal se estime la subsidiaria, y si fuera procedente se anule la sentencia y ordene la retroacción de actuaciones al momento anterior a dictarse la misma. [...]»*.

CUARTO.-Dado traslado para oposición al abogado del Estado, en fecha 27 de marzo de 2025 se presentó escrito en el que solicitaba: *«[P]or las razones expuestas consideramos que la sentencia recurrida es ajustada a Derecho, y solicitamos su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario. [...]»*.

QUINTO.-De conformidad con lo previsto en el artículo 92.6 de la Ley de esta Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública, mediante providencia de fecha 28 de marzo de 2025, quedaron las presentes actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo.

Mediante providencia de fecha 22 de mayo de 2026, se designó magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos y se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 23 de junio de 2026, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Resolución impugnada y antecedentes relevantes

1.1.-Se impugna en el presente recurso de casación la [sentencia de 24 de octubre de 2023, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que desestimó el recurso núm. 488/2021](#), deducido por la representación procesal de doña Penélope, don Matías, doña Otilia, don Imanol, frente a la desestimación presunta de la reclamación interpuesta ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid (TEAR) el 30 de septiembre de 2019 contra la desestimación por la Administración General de la Agencia Tributaria (AEAT), también por silencio administrativo, de la solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) ingresado por la entidad Afinsa Bienes Tangibles S.A. (en los sucesivo Afinsa) en sus declaraciones de los años 1998 a 2005.

1.2.-El litigio trae causa de un procedimiento concursal de la entidad Afinsa seguido en el Juzgado de lo Mercantil núm. 6 de Madrid en el que, en un principio, en el activo del inventario del concurso se incluyeron los derechos de crédito en concepto de IVA en régimen especial de bienes usados.

Contra el inventario se instó el [incidente concursal núm. 610/2007, estimado parcialmente por el Juzgado por sentencia de 3 de noviembre de 2008](#), que condenó a la administración concursal a incluir, en la determinación de la masa activa del concurso, *«[u]na contingente, ponderada, justificada y razonada cuantificación de aquellas expectativas de derecho derivadas de reintegros o devoluciones de la AEAT por los impuestos y tributos [...]»* que se referían a un informe concursal, manteniendo las demás partidas de activo.

1.3.-Afinsa interpuso recurso de apelación contra esa [sentencia ante la Sección 28 de la Audiencia Provincial de Madrid, que dictó otra el 17 de octubre de 2012](#) declarando, en cuanto a la interpretación de los contratos suscritos por la entidad con sus clientes, que *«[l]a claridad de los términos de los contratos, en sus diferentes modalidades, impide afirmar que nos encontremos ante un contrato de depósito irregular de dinero. Lo que se desprende de los mismos sin género de duda es que el cliente emplea su dinero en adquirir valores filatélicos y que, tras esa adquisición y en determinadas condiciones, AFINSA se compromete a vender lo adquirido por el cliente, o en su caso a comprarlo para sí, garantizándole la obtención de un precio más alto que el de adquisición, determinándose el incremento según variadas fórmulas. (...) la forma en la que AFINSA desarrollase su actividad, la forma en la que contabilizase sus operaciones, la manera en la que custodiase los sellos, la falta de una adecuada individualización de los lotes en determinados casos o el procedimiento que emplease para cumplir su obligación de recompra no altera lo que los contratos claramente establecen. (...) debemos estar a lo que se desprende del claro literal de los contratos. Como ya anticipamos, lo que resulta de los mismos es que el cliente emplea su dinero en adquirir valores filatélicos y que, tras esa adquisición y en determinadas condiciones, AFINSA se compromete a vender lo adquirido por el cliente, o en su caso a comprarlo para sí, garantizándole la obtención de un precio más alto que el de adquisición, El incremento se determina según variadas fórmulas. (...) deben resultar excluidos del inventario todos aquellos lotes filatélicos que constando adjudicados*

Síguenos en...

"individual y nominativamente" en los contratos a favor de los clientes, puedan resultar identificados de modo inconfundible y por lo tanto convenientemente individualizados en el caso de cada contrato concreto frente al resto de la filatelia en poder de la concursada. Insistimos en que no basta una especificación relativa, por referencia, por ejemplo, a tema, serie o colección, toda vez que ha de tratarse del lote preciso, identificado de forma inconcusa, adquirido en cada caso. Solo en tal supuesto se está en condiciones de considerar que la filatelia no debe formar parte del inventario [...]».

Esta sentencia fue recurrida en casación por Afinsa ante la Sala de lo Civil del [Tribunal Supremo](#), que dictó la [sentencia desestimatoria núm. 611/2015, de 19 de noviembre de 2015](#).

1.4.- Por escrito de fecha 23 de junio de 2016, la administración concursal solicitó del Juzgado de lo Mercantil núm. 6 de Madrid, la exclusión del activo concursal de los derechos tributarios por devolución de IVA de los años 1998 a 2005.

La solicitud fue estimada por auto de 27 de abril de 2017. Además, adaptó la información del inventario a la calificación de los contratos como mercantiles y sujetos a IVA; también concluyó que esa interpretación excluía la restitución a la masa de los eventuales ingresos indebidos por ese concepto tributario y los correspondientes ejercicios fiscales. Dispuso su exclusión de la masa activa del concurso conforme a la información relativa a posibles y eventuales derechos de cobro de la concursada respecto a ingresos indebidos por IVA de los años 1998 a 2005.

El auto fue confirmado en vía de reposición por ese Juzgado el 11 de octubre de 2017, razonando que el inventario concursal carecía de efectos declarativos y constitutivos sobre la titularidad y alcance de los derechos de crédito a favor de la concursada. La masa activa era cambiante, limitándose el inventario concursal a dar mera cuenta de tal composición, de sus cambios y de su eventual o esperado. Añadió, que *«[p]artiendo de tal premisa resulta que declaradas válidas y eficaces civilmente las compra-ventas de sellos o lotes, y calificadas como mercantiles, las mismas están sujetas a IVA y su devengo y pago se ajustó a su naturaleza jurídica determinada en sentencias firmes que vinculan a las partes y a este tribunal. Por ello no puede reclamarse un pago tributario que resulta debido*.

CUARTO.- *Invocan los recurrentes la ilicitud penal de los contratos, su ineficacia y la necesaria exclusión de la base imponible del IVA de los importes de las transmisiones, que deberían ser devueltas por la A.E.A.T. en virtud del art. 80.Dos de la Ley del IVA en relación con el art. 30.1 y 32 L.G.Tributaria. Carece este tribunal mercantil para pronunciarse sobre tales extremos. (...)*

Aún más, la exclusión de los importes de compra de los lotes filatélicos del gravamen del IVA precisa de una Resolución judicial o administrativa que declare la nulidad o ineficacia del negocio sujeto a IVA; circunstancia que no ha acaecido ni en la vía judicial ni en la vía administrativa.

Recuérdese que [-antes al contrario-] en el presente proceso civil se rechazó unánimemente [-en todas las instancias-] la ineficacia de las transmisiones por simulación, error en el consentimiento o dolo, hasta el punto de mantener su eficacia civil y adaptar el pago concursal a la voluntad de los clientes de recuperar sus lotes [-en ejecución de un contrato válido y eficaz-] o recibir su parte en el activo concursal [-en igual pago de un contrato efectivo-].

Si a ello sumamos que el sujeto pasivo del IVA repercutido es el comprador de los lotes filatélicos, limitándose la concursada a su cobro e ingreso en Hacienda, queda en manos de los adquirentes de lotes o filatelia el reclamar un eventual ingreso indebido por nulidad del contrato de compraventa de lotes; siendo competencia de la Autoridad Tributaria el conocimiento y resolución de dichas solicitudes, en cuanto la concursada ingresó a la Hacienda Pública el IVA repercutido a los clientes en virtud de contratos válidos así declarados en este proceso concursal [...]».

1.5.- Los interesados, que habían adquirido lotes de sellos de Afinsa, presentaron el 11 de marzo de 2019 ante la Administración tributaria un escrito solicitando la devolución de 38.767,16 euros más intereses legales, en concepto de IVA ingresado por la entidad Afinsa Bienes Tangibles S.A. por operaciones fraudulentas entre los años 1998 a 2005.

1.6.- Sin recibir una contestación en plazo, consideraron desestimada su solicitud por silencio administrativo, y presentaron reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid que tampoco dio respuesta.

El 24 de febrero de 2021 interpusieron recurso contencioso-administrativo contra la desestimación presunta del TEAR.

La AEAT, a través de un oficio de fecha 16 de septiembre de 2021 dirigido a la Sala de instancia, informaba que descartó el inicio de un procedimiento de devolución y que esa decisión estuvo basada en que los tribunales competentes habían declarado mediante sentencia firme que no había repercusión ni ingreso indebido y en que los solicitantes no habían identificado las cuotas que consideraban improcedentes ni el acto administrativo contra el que dirigían su reclamación.

1.7.- El recurso contencioso-administrativo fue desestimado por la sentencia que ahora se recurre en casación. Tras recoger con más amplitud y detalle los antecedentes que ahora resumimos, descartó las

causas de inadmisibilidad que habían sido aducidas por el abogado del Estado. Reconoció la legitimación de los recurrentes para solicitar la devolución, pero le fue denegada porqué, tal y como declararon las [sentencias dictadas por la Sección 28 de la Audiencia Provincial de Madrid, de 17 de octubre de 2012](#), y [por la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, de 19 de noviembre de 2015](#), los contratos suscritos en los que se repercutió el IVA eran auténticas compraventas de sellos que fueron adquiridos a la sociedad Afinsa por los clientes.

Tras esta valoración concluyó que las operaciones se hallaban sujetas y no exentas de IVA, que los eventuales ingresos en el Tesoro de las cuotas repercutidas no eran indebidos y, en consecuencia, no resultaba procedente su devolución. Dio especial relevancia a que estas operaciones hubieran sido calificadas como compraventas, no como contratos financieros, lo que obligaba a estar a su verdadera naturaleza jurídica que implicaba la sujeción al impuesto.

Descartó que fuera aplicable la previsión del [artículo 80. Dos de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido \(LIVA\)](#), que permite modificar la base imponible de este tributo, pues no se había dictado resolución firme, judicial o administrativa, que hubiera dejado sin efecto, total o parcialmente, las operaciones gravadas, o hubiera alterado el precio.

SEGUNDO.- Cuestión de interés casacional

2.1.- Por [auto de 4 de diciembre de 2024](#) se declaró que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia *«[D]eterminar si constituyen un ingreso indebido las cuotas de IVA ingresadas en el Tesoro y soportadas por adquirentes de bienes en operaciones que han constituido una estafa declarada en sentencia penal y, en particular, en compraventas o mediaciones de lotes de sellos suscritos por la entidad Afinsa Bienes Tangibles, S.A.*

-Precisar si los adquirentes de los sellos, afectados por la estafa piramidal practicada por Afinsa Bienes Tangibles, S.A., pueden obtener la devolución de las cuotas de IVA que les fueron repercutidas en esas operaciones por entenderse que las mismas, globalmente consideradas, han quedado sin efecto por resolución judicial firme. [...]».

2.2.- Se identificaron como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los [artículos 80. Dos y 138 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el valor añadido \(LIVA\)](#) y el [artículo 14 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 \(RGRVA\)](#).

TERCERO.- Alegaciones de las partes

3.1.- La representación procesal de los recurrentes sostiene que la sentencia incurre en error al desconocer los efectos vinculantes de las resoluciones dictadas en el orden penal que declararon la ilicitud de la actividad desarrollada por Afinsa. De esos pronunciamientos se deriva la nulidad de los efectos económicos de las operaciones, incluidos los ingresos tributarios por IVA, de modo que no puede admitirse su validez sin incurrir en contradicción, máxime cuando la sentencia de instancia otorga prevalencia a decisiones del orden civil limitadas al ámbito concursal y ajenas a la calificación delictiva de los hechos.

Se ha aplicado de manera incorrecta el [artículo 80.2 de la LIVA](#) al considerar la sentencia que no concurren los requisitos para la modificación de la base imponible, cuando, según la parte recurrente, dicha base quedó sin efecto por la constatación judicial de la naturaleza fraudulenta o inexistente de las operaciones, añadiéndose que no resulta exigible una resolución específica de modificación en un contexto en el que la actividad fue intervenida y sometida a procedimientos penal y concursal, y en el que además existieron actuaciones con relevancia administrativa, como el inventario suscrito con intervención de la Administración tributaria, que evidenciaban la alteración de dichas bases.

Denuncian la infracción del [artículo 138 de la LIVA](#) al exigir la sentencia la identificación individualizada de las cuotas soportadas, cuando la actividad de Afinsa se hallaba sometida al régimen especial de bienes usados, caracterizado por la determinación global del impuesto sin desglose por operaciones, lo que haría materialmente imposible cumplir con la exigencia impuesta, subrayándose además que las supuestas cuotas no responden a una realidad económica lícita sino a precios ficticios derivados del fraude, por lo que su consideración como impuesto válido supone partir de una base jurídica errónea.

La negativa a la devolución del IVA se apoya indebidamente en requisitos formales, como la existencia de facturas o la identificación de operaciones concretas, cuando las sentencias penales acreditaron que muchas de las compraventas no existieron realmente o consistieron en meras reasignaciones internas de bienes, lo que imposibilita cualquier reconstrucción individualizada y refuerza la conclusión de que los ingresos realizados a la Hacienda Pública carecen de causa jurídica legítima y deben ser restituidos.

Invocan la vulneración de los principios de prohibición de ir contra los propios actos, enriquecimiento injusto e indemnidad del contribuyente, argumentándose que la Administración tributaria, tras haber promovido y sostenido la persecución penal de la actividad como delictiva, no puede posteriormente sostener en vía administrativa o contenciosa la validez de los efectos tributarios derivados de esa misma actividad,

produciéndose un enriquecimiento injustificado al retener ingresos obtenidos sobre magnitudes económicas ficticias y fraudulentas.

Denuncian la incorrecta aplicación de las reglas sobre carga de la prueba y presunciones legales, afirmándose que acreditada la inexistencia de beneficios reales en el impuesto sobre sociedades como consecuencia de la sobrevaloración de los activos, debe proyectarse la misma conclusión sobre las bases del IVA al tratarse de hechos íntimamente conectados, reprochándose a la sentencia exigir una prueba adicional a los recurrentes pese a la abundancia de elementos probatorios ya obrantes en autos, singularmente el inventario y los pronunciamientos penales.

En relación con el inventario concursal sostiene que, aunque no constituya por sí mismo fuente de derechos, posee valor probatorio suficiente para acreditar la cuantía de los importes indebidamente ingresados y su conexión con actuaciones administrativas, por lo que no puede ser descartado como mero documento informativo, máxime cuando su contenido fue asumido por la propia Administración y utilizado en distintos procedimientos judiciales.

Por último, afirma que la pretensión ejercitada no consiste en cuestionar la sujeción abstracta al impuesto, sino en reclamar la devolución de ingresos indebidos derivados de una operativa fraudulenta, insistiéndose en que la consideración puramente formal de las liquidaciones tributarias desconoce la realidad material de los hechos declarados judicialmente y conduce a una solución contraria a la lógica jurídica y a la equidad.

3.2.-El abogado del Estado defiende la corrección jurídica de la sentencia recurrida, porque las operaciones realizadas por Afinsa constituyeron compraventas reales y eficaces, calificadas como tales por resoluciones firmes del orden civil, lo que determina su sujeción al IVA y excluye el carácter indebido de las cuotas ingresadas, sin que la posterior declaración penal de estafa altere dicha calificación ni invalide los efectos tributarios derivados de aquellas operaciones.

Las sentencias penales no se pronunciaron sobre la validez civil de los contratos ni desvirtuaron su eficacia, limitándose a apreciar la existencia de engaño en el ámbito propio del derecho penal, por lo que no cabe sostener que dichas resoluciones produzcan la nulidad de las operaciones ni su desaparición a efectos tributarios, siendo compatible la existencia de un negocio válido con la concurrencia de un ilícito penal, de forma que la estafa no determina por sí sola la inexistencia jurídica de las compraventas.

Argumenta que, conforme al principio de coherencia entre órdenes jurisdiccionales, no puede negarse en el ámbito contencioso-administrativo la realidad de unas operaciones afirmadas en el orden civil, pues los hechos no pueden existir y dejar de existir según el orden jurisdiccional considerado, quedando la jurisdicción tributaria vinculada por la calificación realizada por el órgano competente para determinar la naturaleza de los contratos, lo que impide revisar dicha cuestión en casación.

En relación con la incidencia de la sentencia penal, sostiene que su alcance es meramente prejudicial y limitado al proceso en que se dicta, sin producir efectos anulatorios generales sobre los contratos, de manera que no concurre el presupuesto del [artículo 80.2 de la LIVA](#), al no existir resolución firme que haya dejado sin efecto las operaciones ni alterado su precio, manteniéndose inalteradas tanto su realidad como la contraprestación pactada.

Rechaza la tesis de la parte recurrente según la cual la ilicitud penal implicaría la nulidad automática de la base imponible, afirmándose que el devengo del IVA se produce por la efectiva realización de la operación y por la existencia de una contraprestación, con independencia de la valoración económica de los bienes, de modo que el eventual carácter fraudulento no elimina el hecho imponible ni convierte en indebidos los ingresos efectuados.

Descarta la aplicación del mecanismo de modificación de la base imponible, destacando que ni se ha acreditado la inexistencia de las operaciones ni su resolución posterior, ni tampoco una alteración del precio, insistiendo en que los importes satisfechos por los clientes se han mantenido tanto en el ámbito concursal como en el tributario, lo que confirma la subsistencia de la base imponible originaria y excluye la procedencia de la rectificación pretendida.

Frente a la pretensión de fundamentar la devolución en la calificación penal de los hechos, se subraya que la distinta valoración jurídica en cada orden puede responder a la aplicación de normativas diversas, sin que ello autorice a desconocer los efectos de las resoluciones firmes del orden competente, ni a alterar situaciones jurídicas consolidadas, especialmente cuando han desplegado efectos en ámbitos como el civil, concursal y tributario.

Aun en la hipótesis de una eventual recalificación de las operaciones como financieras, ello no permitiría aplicar el [artículo 80.2 de la LIVA](#), al no concurrir los presupuestos legales exigidos, por lo que tampoco en ese escenario procedería la devolución de las cuotas ingresadas, reforzándose la idea de que el impuesto fue exigido conforme a derecho en el momento de su devengo.

Concluye que las cuotas de IVA soportadas e ingresadas en el Tesoro no constituyen ingresos indebidos, al derivar de operaciones reales, válidas y sujetas al impuesto conforme a una calificación civil firme, por lo

que la sentencia impugnada debe ser confirmada al no apreciarse las infracciones denunciadas por la parte recurrente.

CUARTO.- Valoración de la Sala

4.1.- Los términos en los que se ha planteado el recurso nos suscitan varias dudas que deben despejarse antes de dar la respuesta que se nos pide.

Todo parece indicar que quienes instaron la devolución del IVA eran consumidores finales del impuesto. Nada se dice sobre su eventual condición de sujetos pasivos del IVA, o de que estuvieran inmersos en una cadena de entregas de bienes o de prestación de servicios.

Constituye doctrina reiterada de [la Sala recogida, entre otras, en la STS de 20 de septiembre de 2024, RC 1560/2021](#), que «[l]a jurisprudencia del Tribunal de Justicia admite que el Estado miembro deniegue, en principio, la solicitud de devolución del tributo al comprador o adquirente -aunque, efectivamente, haya soportado la carga económica-, siempre que pueda ejercitar una acción civil de devolución de lo indebido contra el sujeto pasivo o contra el retenedor (por todas, [sentencia de 20 de octubre de 2011, Danfoss y Sauer Danfoss, C-94/10](#), EU:C:2011:674, apartado 27 y [sentencia de 28 de septiembre de 2023, KI Po, C-508/22](#), ECLI:EU:C:2023:715).

Dicha imposibilidad de reclamar al Estado cedería, no obstante, cuando al adquirente le resultara imposible en la práctica o excesivamente difícil -en particular, en caso de insolvencia del sujeto pasivo- percibir la indemnización del perjuicio sufrido, supuesto este en el que, entonces, podrá dirigir su solicitud de devolución, directamente contra las autoridades tributarias y en el que, a estos efectos, el Estado miembro debería establecer los instrumentos y las normas de procedimiento necesarias ([sentencia Danfoss, C-94/10](#) ECLI:EU:C:2011:674, apartado 28) (...) a falta de normativa de la Unión en la materia, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones procesales en las que haya de ejercerse este derecho a obtener el reembolso de dicha carga económica. [...]».

La previsión de la efectiva devolución del Impuesto indebidamente repercutido, cuando por la vía civil no fuera posible, ha sido reiterada y reforzada por la STJU de 7 de septiembre de 2023, [C-453/22](#), reseñando que en casos donde el obligado tributario que ha soportado tal perjuicio no puede obtener su restitución civil de los sujetos pasivos que procedieron a tal repercusión, procede que la Administración nacional conceda la devolución de ingresos tributarios indebidos y el abono de intereses de demora, siempre y cuando no se aprecien indicios de práctica fiscal abusiva.

4.2.- Nuestro ordenamiento jurídico doméstico ya contempla esta posibilidad y se reconoce, en el [artículo 14.1.c\) del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo](#) en materia de revisión en vía administrativa, a quien ha sufrido la repercusión, la posibilidad de instar un procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

Sin embargo, exige entre otros requisitos los previstos en el punto 2.c) de ese mismo artículo: (i) que se haya repercutido mediante factura; y (ii) que las cuotas repercutidas hayan sido ingresadas.

Sin desconocer lo que hemos dicho en nuestra [STS de 27 de septiembre de 2017, RC 194/2016](#), en la que seguíamos la doctrina de las [STJUE de 7 de noviembre de 2013 \(C-249/12 y C- 250/12\)](#) sobre la inclusión del IVA en las operaciones ocultas no facturadas, lo cierto es que en el presente caso no estamos exactamente ante operaciones no facturadas. Lo que ahora se cuestiona, es si en las operaciones facturadas hubo una efectiva repercusión del IVA y, si por el carácter ilícito del negocio jurídico en que se sostuvieron procede la devolución del soportado.

4.3.- Advertimos que ninguno de los dos extremos o requisitos exigidos por el [artículo 14.2c\) del Real Decreto 520/2005](#), fueron acreditados por los interesados. Y no se trata de un mero formalismo como parece explicar el escrito de interposición.

Lo cierto es que los recurrentes no aportaron las facturas o los documentos equivalentes donde constara la efectiva repercusión del Impuesto en el entramado que se describe como actividad ilícita y por la que efectivamente tuvo lugar la condena de Afinsa en la vía penal.

Si lo que debemos dilucidar es si procede la devolución de un IVA por esas operaciones y existen dudas sobre su efectiva repercusión, llegamos a la conclusión de que los interesados no han sido capaces de despejarlas. Tampoco tenemos constancia de que por el sujeto pasivo se hicieran las declaraciones de IVA, ni el efectivo ingreso de las cantidades repercutidas en las arcas públicas.

No olvidemos que la Administración tributaria, en la comunicación dirigida a la Sala de instancia, puso en tela de juicio que se hubiera producido repercusión y el ingreso de cuotas del IVA por Afinsa por las compraventas celebradas con sus clientes e inversores. Este fue el motivo determinante por el que no se dio inicio al procedimiento de devolución de ingresos indebidos, razón que debió ser explicada y comunicada a los interesados por la Administración a la que le fue solicitada, en lugar de recurrir a la indeseable práctica de dar la llamada por respuesta.

4.4.-Otro aspecto que tampoco podemos soslayar, es la realidad de la que parte la sentencia de instancia. Sostiene que los contratos nunca fueron anulados ni declarados ilícitos, ni en la jurisdicción civil ni en la penal. Reconoce que la [sentencia de la Sección 28 de la Audiencia Provincial de Madrid, de 17 de octubre de 2012](#), confirmada por la [sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, de 19 de noviembre de 2015](#), llegó a la conclusión de que los contratos suscritos eran auténticas compraventas de sellos que fueron adquiridos a la sociedad Afinsa por los clientes.

En la vía penal, para la explicación de la mecánica en la que se fraguó el delito de estafa, no fue necesario un análisis sobre la validez y efectiva existencia de los contratos; al contrario, nadie negó la realidad de las operaciones realizadas entre la empresa y los clientes. Es decir, la condena por el delito se hizo al margen de la calificación de las compraventas de los sellos. Parece que el engaño tuvo lugar tras la nula voluntad de recompra por parte de Afinsa y por la inexistencia de mercado secundario que garantizase la liquidez. En ningún caso se discutió que el objeto real de las compraventas recayera sobre la venta o la adquisición de sellos.

Además, en la sentencia penal se describen varios tipos de contratos, del mismo modo que se reflejan varios compromisos incumplidos por Afinsa o de imposible cumplimiento, a la vista de la estructura y la operativa con la que funcionaba la sociedad. Dentro de esta variedad negocial, tampoco tenemos documentada constancia del tipo de contrato por el que se vieron afectados quienes ahora reclaman la devolución del Impuesto; y este extremo resulta determinante para poder dilucidar si, cuando se celebraron, tuvo lugar la efectiva repercusión el IVA en cada uno de ellos.

4.5.-El que la Sala de instancia parta de la licitud y validez de los contratos, choca frontalmente con la premisa con la que da inicio la pregunta que se nos formula en el auto de admisión, cuando dice *«[u]n ingreso indebido las cuotas de IVA ingresadas en el Tesoro y soportadas por adquirentes de bienes en operaciones que han constituido una estafa declarada en sentencia penal [...]»*.

Lo cierto es que el contexto del que parte el auto para formular la cuestión sobre la que debemos pronunciarnos, no coincide con los extremos reconocidos por la Sala de instancia. Difícilmente podemos admitir la ilicitud o ilegalidad declarada de los contratos, cuando ninguno de los razonamientos de la sentencia de la Sala de instancia parece indicar que fuera así o que así hubieran sido calificados. Una cosa es que los interesados se vieran afectados por el entramado inversionista que, en su conjunto, por la mecánica operativa y por los incumplimientos desencadenó en un delito de estafa, y otra bien distinta, es que no hubiera tenido lugar una efectiva venta de sellos de Afinsa a los particulares, o si esas compraventas estuvieron sujetas y no exentas al IVA que se reclama.

4.6.-Tampoco resulta pacífica la determinación de la efectiva naturaleza jurídica de los contratos que Afinsa celebró con sus distintos clientes y si, por ello, debieron dar lugar la repercusión del IVA cuya devolución se reclama.

No podemos compartir la premisa de la calificación que hace la Sala de instancia sobre la eventual sujeción y no exención al IVA de los contratos celebrados. Partir de que la venta de determinadas series o paquetes de sellos era una operación sujeta y no exenta de IVA, no es más que una apriorística afirmación o calificación que se originó durante el concurso de acreedores de Afinsa, procedimiento que, obedeciendo a una finalidad distinta, no analizó ni profundizó sobre el alcance fiscal de cada uno de los diferentes contratos. Con el mismo apriorismo con el que ha sido planteado en esta casación, podemos afirmar que no parece creíble que estuviéramos ante una simple compraventa filatélica, sino de una serie de operaciones de corte o cariz financiero entre Afinsa y sus clientes.

A pesar de que la sentencia del juzgado de lo mercantil también consideró, para excluir los eventuales créditos fiscales del inventario, que se trataba de compraventas sujetas y no exentas al IVA, en ninguna de estas hay visos o trazas de que ni Afinsa o sus clientes estuvieran en la idea de que esas operaciones debían efectivamente sujetarse y no eximirse del IVA.

Al contrario, todo apunta que ambas partes, sociedad y clientes, cuando suscribieron los diferentes contratos, estaban pensando en la realización de una operación financiera sujeta y exenta conforme a lo establecido en el [artículo 20.18 de la LIVA](#), porque no estaba incurso la exclusión de la exención prevista en el segundo párrafo del apartado j) *«[a] excepción de las monedas y billetes de colección y de las piezas de oro, plata y platino. A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior se considerarán de colección las monedas y los billetes que no sean normalmente utilizados para su función de medio legal de pago o tengan un interés numismático, [...]»*.

4.7.-Ni mucho menos negamos, la pérdida, el daño o el perjuicio económico que las prácticas de Afinsa generó a sus clientes, pero es por la vía de la acción civil *ex delicto* donde debió materializarse, no a través del cauce del [artículo 14 del Real Decreto 520/2005](#), porque no se dan las circunstancias ni los requisitos exigidos para justificar la devolución del Impuesto puesto que, como ya hemos explicado, no tenemos constancia de su repercusión y tampoco de su ingreso por parte del sujeto pasivo.

4.8.-Los anteriores razonamientos nos conducen a la desestimación del recurso, sin que las circunstancias nos permitan dar una respuesta al auto de interés casacional para formar doctrina.

Síguenos en...



QUINTO.- 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.

FALLO

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

1.-No haber lugar al recurso de casación núm. 349/2024; interpuesto por la representación procesal de doña Penélope, don Matías, doña Otilia, don Imanol, contra la [sentencia de 24 de octubre de 2023, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid desestimó el citado recurso, tramitado con el núm. 488/2021](#), sentencia que se confirma por ser ajustada a Derecho.

2.-No hacer imposición de las costas procesales.

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

Así se acuerda y firma.

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