Tribunal Supremo

TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) Auto de 9 julio 2018

Cuando se consideren repercutidas de forma improcedente determinadas cuotas de IVA, ¿se debe proceder a la devolución a favor del contribuyente que soportó la repercusión indebida del importe efectivamente ingresado por el repercutidor en el mismo procedimiento de inspección y en unidad de acto con la negación del derecho a deducir el IVA improcedentemente soportado?

ECLI:ECLI:ES:TS:2018:7670A

Jurisdicción:Contencioso-Administrativa

Recurso de Casación 3212/2018

Ponente:Excmo Sr. Emilio Frías Ponce

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

AUTO

Fecha del auto: 09/07/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3212/2018

Materia: IVA

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Emilio Frías Ponce

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Mª Angeles Moreno Ballesteros

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: RCF

Nota:

R. CASACION núm.: 3212/2018

Ponente: Emilio Frias Ponce

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. M^a Angeles Moreno Ballesteros

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente

D^a. Celsa Pico Lorenzo

D. Emilio Frias Ponce

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jose Maria del Riego Valledor

D^a. Ines Huerta Garicano

En Madrid, a 9 de julio de 2018.

HECHOS

PRIMERO

- 1. La procuradora doña Ana Tartiere Lorenzo, en representación de Autobuses Urbanos de León, S.A.U., mediante escrito fechado el 5 de abril de 2018, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 5 de febrero de 2018 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede Valladolid, en el recurso 174/2017 , relativo al impuesto sobre el valor añadido [«IVA»].

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos el artículo 14.2.c) del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RCL 2005, 1069, 1378) , por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945) , General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (BOE de 27 de mayo) [«RVA»] en relación con el artículo 129.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión en inspección tributaria y de desarrollo de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RCL 2007, 1658) (BOE de 5 de septiembre) [«RGGI»].

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, al entender que la interpretación de la sentencia de instancia es incorrecta, pues

cuando la Inspección advierte, tras realizar las oportunas actuaciones, que un contribuyente ha sido objeto de una repercusión indebida de cuotas de IVA, la regularización que se practique debe comprender dos actuaciones diferenciadas; por un lado, delimitar la deducción de ese IVA indebidamente soportado, y por otro, acordar en unidad de acto -esto es en sede del procedimiento de inspección- la devolución de esas cuotas a ese mismo contribuyente que soportó la repercusión, en el importe efectivamente ingresado por el repercutidor a la Hacienda Pública, todo ello al amparo de la doctrina de la "regularización íntegra" de la situación tributaria del contribuyente.

4. Asevera que las normas invocadas como infringidas forman parte del derecho estatal.

5. Justifica que la cuestión que suscita el recurso tiene interés casacional objetivo por las siguientes razones:

5.1. La sentencia impugnada ha sido dictada aplicando normas en las que se sustente la razón de decidir sobre las que no exista jurisprudencia [artículo 88.3.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio (RCL 1998, 1741) , de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) [«LJCA»], considerando la parte recurrente que «la jurisprudencia del Tribunal Supremo acerca de la "íntegra regularización" requiere ser clarificada o complementada en la medida en que concrete si, en los supuestos como el presente en el que es la propia Administración la que ha resuelto que dichas cuotas fueron indebidamente repercutidas y que, por ello, no resultan deducibles, han de concurrir los requisitos señalados en el artículo 129 del RGGI para que la entidad que ha soportado la repercusión indebida, tenga derecho a obtener la devolución de lo indebidamente ingresado por el repercutidor o si, por el contrario, la Administración no puede denegar la deducibilidad de dichas cuotas sin, al mismo tiempo y en unidad de acto, acordar la devolución de lo indebidamente ingresado por que las repercutió e ingresó.».

5.2 La sentencia impugnada sienta una doctrina sobre dichas normas que pueda ser gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) LJCA], en la medida en que contraría ya no solo el citado principio a la "íntegra regularización" de la situación tributaria del contribuyente, consagrado por el Tribunal Supremo, sino que tal interpretación acarrearía asimismo un enriquecimiento injusto por parte de la Administración, contrario al principio de neutralidad que preside el IVA, en la medida en que supone que el obligado tributario ingrese de nuevo las cuotas indebidamente deducidas que fueron anteriormente ingresadas por el repercutidor.

5.3. Finalmente, la sentencia recurrida sienta una doctrina que afecta a un gran número de situaciones, por trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA], al incidir sobre cualquier procedimiento de comprobación o inspección en el que se concluya por la Administración una indebida repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido y el repercutido se hubiera deducido las cuotas de IVA soportadas.

SEGUNDO

- 1. La sección tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede de Valladolid, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 2 de mayo de 2018, habiendo comparecido la parte recurrente, Autobuses Urbanos de León, S.A.U., ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA (RCL 1998, 1741). De igual modo, dentro del mismo plazo, se ha personado como recurrida la Administración General del Estado, oponiéndose a la admisión del recurso.

2. La abogacía del Estado se opone a la admisión del recurso de casación planteado, al considerar que carece de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, al tener por objeto «una cuestión fáctica relacionada con la acreditación de los servicios prestados a la misma por un tercero que, supuestamente, generaron un IVA repercutido y soportado por ella, cuya realidad niega la Administración tributaria, girando, por tanto, la cuestión sobre la problemática de la carga de la prueba, sobre la que existe ya doctrina jurisprudencial y sobre una cuestión de hecho y de valoración de prueba, ajenas, como es sabido (artículo 87 bis) al debate casacional.».

3. Añade el representante de la Administración que, en relación con la pretendida interpretación errónea del artículo 14 RVA «ni existe necesidad alguna de interpretar el precepto en cuestión a través de este recurso ni puede hablarse de necesidad de dicha regularización pues, como dice el propio fallo, si bien el precepto en cuestión permite a los obligados tributarios que insten la devolución, impide tal facultad a los mismos cuando en un procedimiento de comprobación o inspección se declare que no procede la deducción de las cuotas por haber sido indebidamente repercutidas exigiendo que el acto que hubiera puesto fin a dicho procedimiento hubiera adquirido firmeza.».

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce, .

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA (RCL 1998, 1741)), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86 LJCA , apartados 1 y 2) y Autobuses Urbanos de León, S.A.U. se encuentra legitimado para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

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

3.- En el repetido escrito se justifica, con especial referencia al caso, que concurre interés casacional objetivo porque la sentencia impugnada ha sido dictada aplicando normas en las que se sustente la razón de decidir sobre las que no exista jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA]; sienta una doctrina sobre dichas normas que pueda ser gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) LJCA], afectando a un gran número de situaciones, por trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA], razonándose suficientemente la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo [artículo 89.2.f) LJCA].

SEGUNDO

1. El artículo 14.2 RVA regula quienes son beneficiarios del derecho a la devolución, previniendo que «Tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades: (...) 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.- Que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura o documento sustitutivo cuando así lo establezca la normativa reguladora del tributo.

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

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

4.- 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».

2.- Al igual que sucede en los RRCA 4153 y 4809/2017, que fueron admitidos mediante Autos de 23 de noviembre de 2017 (ECLI:ES:TS:2017:13012A) y 31 de enero de 2018 (ECLI:ES:TS :2018:1392A), respectivamente, la cuestión que suscita este recurso de casación es la de si en los supuestos en que se practique una regularización por parte de la Administración Tributaria, al considerar que resulta improcedente la repercusión de las cuotas del IVA, dicha regularización debe abarcar tanto a la deducción del IVA indebidamente soportado como a la devolución de las cuotas soportadas, de modo que conlleve el reconocimiento del derecho a la devolución de los ingresos indebidos o, por el contrario, ha de limitarse a la negación de la deducibilidad del IVA soportado por las cuotas indebidamente repercutidas.

3.- La sentencia impugnada (FD 4º) admite que el tantas veces citado artículo 14.2.c) RVA «faculta, entre otros, a quienes, como la actora, hubieran soportado indebidamente cuotas repercutidas, permitiendo que insten la devolución de acuerdo con el artículo 14 del Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945) , General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, pero impide tal facultad al obligado tributario cuando en un procedimiento de comprobación o inspección se declare que no procede la deducción de las cuotas por haber sometido indebidamente repercutidas y exigir que el acto que hubiera puesto fin a dicho procedimiento hubiera adquirido firmeza. Este último requisito no concurre en el presente supuesto, en el que es a través del procedimiento tributario seguido donde se establece la improcedencia de la deducción de la cuota soportada, sin que el procedimiento haya concluido como acertadamente establece el Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León en su resolución. Por otra parte no está de más considerar que, conforme el artículo 129.4 del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, se impone una tramitación para el procedimiento de las solicitudes de modificación de las autoliquidaciones promovidas, que impone, entre otros requisitos, la lógica audiencia de quien formuló la autoliquidación que se pretende alterar y que no ha sido observado en este caso, lo que impediría en todo caso acceder a pretensión de la actora. Todo lo cual lleva a la desestimación que se hace de la pretensión subsidiaria de la misma.»

4.- La sentencia impugnada ha resuelto, por tanto, una cuestión, la íntegra regularización de la situación tributaria del contribuyente, sobre la que la jurisprudencia tiene dicho que cuando se trate de regularizar la situación con respecto a las cuotas de IVA y el contribuyente repercutido se hubiere deducido el importe soportado indebidamente por una repercusión improcedente, no es razonable aceptar que la Administración pueda practicar

una liquidación para que el repercutido ingrese de nuevo las cuotas indebidamente deducidas y además con los correspondientes intereses de demora, para posteriormente, en un nuevo procedimiento solicitar la devolución de lo indebidamente ingresado en sentido contrario al desenlace alcanzado por otros órganos de esta jurisdicción. No obstante lo anterior, la citada jurisprudencia no clarifica el específico procedimiento que la Administración habrá de seguir para evitar tal situación, encontrándonos por tanto ante una cuestión que aunque no es totalmente nueva sí que pervive su carácter litigioso, no exento de matices e interpretaciones que reavivan un debate jurisprudencial y doctrinal, no totalmente solventado, requirente de una nueva respuesta por parte de este Tribunal, por lo que el presente caso de entrada plantea ya la siguiente cuestión:

Determinar si en los supuestos en que se practique una regularización por parte de la Administración Tributaria, al considerar que resulta improcedente la repercusión de las cuotas del IVA, dicha

regularización debe abarcar tanto a la deducción del IVA indebidamente soportado como a la devolución de las cuotas soportadas, de modo que conlleve el reconocimiento del derecho a la devolución de los ingresos indebidos o, por el contrario, ha de limitarse a la negación de la deducibilidad del IVA soportado por las cuotas indebidamente repercutidas

5.- La presencia de interés casacional objetivo por la razón expuesta hace innecesario determinar si concurren las restantes alegadas por la sociedad recurrente en el escrito de preparación del recurso para justificar su admisión.

TERCERO

En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA (RCL 1998, 1741) , en relación con el artículo 90.4 LJCA , procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el punto 4 del fundamento jurídico anterior.

CUARTO

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA (RCL 1998, 1741) , este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

QUINTO

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA (RCL 1998, 1741) , y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA , remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión

acuerda:

ACUERDA:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/3212/2018, preparado por Autobuses Urbanos de León, S.A.U., contra la sentencia dictada el 5 de febrero de 2018 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede Valladolid, en el recurso 174/2017 .

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

Determinar si en los supuestos en que se practique una regularización por parte de la Administración Tributaria, al considerar que resulta improcedente la repercusión de las cuotas del IVA, dicha

regularización debe abarcar tanto a la deducción del IVA indebidamente soportado como a la devolución de las cuotas soportadas, de modo que conlleve el reconocimiento del derecho a la devolución de los ingresos indebidos o, por el contrario, ha de limitarse a la negación de la deducibilidad del IVA soportado por las cuotas indebidamente repercutidas.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 14.2.c) del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RCL 2005, 1069, 1378) , por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945) , General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, en relación con el artículo 129.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión en inspección tributaria y de desarrollo de los procedimientos de aplicación de los tributos.

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

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

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

Así lo acuerdan y firman.

D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente D^a. Celsa Pico Lorenzo

D. Emilio Frias Ponce D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jose Maria del Riego Valledor D^a. Ines Huerta Garicano