



Roj: **STS 419/2023 - ECLI:ES:TS:2023:419**

Id Cendoj: **28079130022023100041**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **10/02/2023**

Nº de Recurso: **5441/2021**

Nº de Resolución: **160/2023**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAC, 24/11/2016,**  
**SAN 239/2021,**  
**ATS 2813/2022,**  
**STS 419/2023**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 160/2023**

Fecha de sentencia: 10/02/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5441/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 24/01/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

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

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5441/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 160/2023**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente



D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 10 de febrero de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 5441/2021, interpuesto por Cyopsa-Sisocia, S.A., representado por la procuradora de los Tribunales doña Blanca Rueda Quintero, bajo la dirección letrada de don Guillermo Gonzalo Ruiz Zapatero, contra la sentencia dictada el 9 de febrero de 2021 por la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 53/2017.

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

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

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO. - Resolución recurrida en casación.

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 9 de febrero de 2021, que desestimó el recurso núm. 53/2017, interpuesto por la representación procesal de Cyopsa-Sisocia, S.A. contra la resolución de 24 de noviembre de 2016 del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), parcialmente estimatoria de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra los acuerdos de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que en el acuerdo del TEAC se identifican de este modo:

- Acuerdo de liquidación de 20 de febrero de 2013 derivado de acta de disconformidad A02 número NUM000 , por el que se regularizan los ejercicios 2007 y 2008 del Impuesto sobre el Valor Añadido, del que resulta una cantidad a ingresar por la entidad de 703.386,06 euros (RG 2756/2013).

- Acuerdo de imposición de sanción derivado de las actuaciones anteriores del que resulta una sanción de 268.114,12 euros (RG 4559/2013).

- Acuerdo de liquidación de 24 de marzo de 2015 derivado de acta de disconformidad A02 número NUM001 por el que se regulariza el ejercicio 2010 del Impuesto sobre el Valor Añadido del que resulta una cantidad a ingresar por la entidad de 314.454,25 euros (RG 4020/2015).

- Acuerdo de imposición de sanción derivado de las actuaciones anteriores del que resulta una sanción de 162.478,39 euros (RG 5259/2015).

### SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación.

**1.- Preparación del recurso.** La procuradora doña Blanca Rueda Quintero, en representación de Cyopsa-Sisocia, S.A., mediante escrito de 22 de marzo de 2021 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 9 de febrero de 2021.

La Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 6 de julio de 2021, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

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

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

Determinar si, habiéndole negado la Administración tributaria a un sujeto pasivo la deducibilidad de determinadas cuotas soportadas del impuesto sobre el valor añadido por no considerarse probados ciertos servicios declarados, aun así, por mor del artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y de acuerdo con el principio de íntegra regularización conformado en la jurisprudencia de esta Sala, la Administración tributaria debe, asimismo, efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si el mismo sujeto tiene derecho a la devolución de las cuotas



indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación (i) los artículos 24, 31 y 33 de la Constitución española; (ii) los artículos 95 a 100 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y 14.1.c) del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la LGT, en materia de revisión en vía administrativa, así como la doctrina del TEAC vinculante para la Administración tributaria y la jurisprudencia del TJUE y del Tribunal Supremo sobre las exigencias impuestas por el principio de regularización íntegra; (iii) los principios de presunción de inocencia y legalidad sancionadora, así como los artículos 191 y 195 LGT.

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

**3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación).** La procuradora doña Blanca Rueda Quintero, en representación de Cyopsa-Sisocia, S.A., interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 18 de marzo de 2022, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación de los artículos 24, 31 y 33 de la Constitución española ("CE"), "BOE" núm. 311, de 29 de diciembre de 1978; los arts. 95 a 100 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido ("LIVA"), "BOE" núm. 312, de 29 de diciembre; del art. 14.1.c) y 14.2.c) 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"), "BOE" núm. 126, de 27 de mayo; los arts. 27, 71, 179.3, 191 y 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre y del art. 58 del Reglamento General de Recaudación Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación ("RGR"), "BOE" núm. 210, de 2 de septiembre.

Denuncia la infracción de los arts. 24, 31 y 33 de la CE, así como de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea al no haber planteado la Sala de instancia cuestión prejudicial.

Expresa que el Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre la inconstitucionalidad de los tributos exigidos sin que concurra la capacidad económica que es objeto de gravamen. En este caso, las cuotas de IVA que, indebidamente, le fueron repercutidas no pueden reunir el requisito de capacidad económica propio del IVA pues, si los servicios recibidos se consideran no sujetos al IVA (indebida repercusión) los mismos no pueden computarse en modo alguno a efectos del gravamen por dicho impuesto, siendo esta también la razón por la que procede la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas.

Apunta que consta expresamente la autoliquidación e ingreso de las cuotas que la Administración consideró indebidamente repercutidas, de modo que no registró pérdida alguna de ingresos tributarios por dichas operaciones, ni estaba autorizada a exigir de nuevo el IVA correspondiente a dichas cuotas a la destinataria de los servicios considerados ficticios (en realidad, simulados) y no sujetos al IVA por la Administración.

Señala también la infracción de los arts. 95 a 100 de la LIVA, referidos al derecho a la deducción del IVA soportado y del art. 14.1.c) y 14.2.c) del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento en materia de revisión en vía administrativa, así como de la doctrina del TEAC, vinculante para la Administración tributaria ( art. 239.8 LGT) y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y del Tribunal Supremo sobre las exigencias impuestas por el principio de regularización íntegra en el IVA.

Afirma que la regularización íntegra procede incluso en situación de fraude o abuso: la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de octubre de 2015 (rec. 3857/2013), ECLI:ES:TS:2015:4507, ya había admitido la regularización íntegra en un caso de simulación. Y en las sentencias del Tribunal Supremo números 1247/2019, de 25 de septiembre (cas. 4786/2017), ECLI:ES:TS:2019:3705; 1352/2019, de 10 de octubre (cas. 4153/2017), ECLI:ES:TS:2019:3287 y 1388/2019, de 17 de octubre (cas. 4809/2017), ECLI:ES:TS:2019:3263, también se considera que "la regularización íntegra procede incluso en casos de simulación", frente a lo que sostiene la sentencia impugnada.

Por último, denuncia infracción de la presunción de inocencia y del principio constitucional de legalidad sancionadora ( art. 25 CE), así como de los arts. 27, 71, 179.3, 191 y 195 de la LGT, y del art. 58 del Reglamento General de Recaudación ("RGR"), como consecuencia de que la deducción de cuotas, indebidamente repercutidas respecto de las que procede su devolución, no pudo dar lugar a ninguna falta de ingreso o acreditación indebida de cuotas de IVA en perjuicio de la Hacienda por operar en todo caso con relación a las mismas el mecanismo de la compensación que excluye la falta de ingreso y/o la indebida acreditación de las cuotas y por la inexistencia de perjuicio alguno.



Para la recurrente, es indudable que, una vez se admite y aplica el principio de regularización íntegra y se reconoce el derecho a la devolución de los importes indebidamente repercutidos, resulta legalmente imposible desconocer el derecho a la devolución de la cuota indebidamente repercutida; y, como consecuencia de dicho derecho a la devolución, la compensación de oficio y "ope legis" de la cuota indebidamente deducida con la cuota indebidamente repercutida a ella, la extinción de la primera y la inexistencia de cuota dejada de ingresar y de cualquier infracción por falta de ingreso o indebida acreditación de la cuota compensada con el derecho a la devolución.

Así resulta -en su opinión, inequívocamente- del derecho y la obligación contemplados en el artículo 58 del RGR, de modo que el derecho a la devolución deriva de la calificación de la repercusión como indebida por el acuerdo de liquidación y el mismo debería tenerse en cuenta a los efectos de calcular cualquier cuota exigible con relación al período comprobado, así como cualquier interés de demora o sanción exigibles respecto de la nueva cuota resultante.

Cuando como sucede en este caso, la nueva cuota resultante es cero (la cuota de IVA exigible era la correspondiente al IVA no deducible indebidamente repercutido, coincidiendo la misma con el derecho a la devolución derivado de la indebida repercusión), resulta indudable que no está justificado exigir interés de demora o sanción alguna pues faltan totalmente los presupuestos de ambos: la existencia de una cuota dejada de ingresar y la calificación de la misma como infracción típica.

Argumenta que el efecto del reconocimiento del derecho a la devolución y la compensación entre dicho crédito y cualquier posible deuda, debe considerarse que tiene -también a efectos sancionadores-, un efecto equivalente al de la regularización voluntaria, "regularización íntegra" obligada para la Administración tributaria y con todos los efectos favorables que de la misma se deriven para el sujeto pasivo afectado por la misma.

Reconoce que, sobre este extremo concreto no se ha pronunciado todavía la doctrina de esa Sala en el ámbito sancionador. No obstante, la conclusión solo podría ser la aquí propugnada pues, en otro caso, se exigirían el interés de demora y la sanción sobre importes que no constituyen cuotas a ingresar o compensar en sentido técnico y jurídico, dando lugar a la consideración como típicas de conductas que no están legalmente tipificadas como tales. Así, expone que, con arreglo al artículo 191.1 de la LGT: "La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción", sin embargo, la cuantía de la cuota no ingresada correspondiente a las cuotas de IVA indebidamente repercutido es, una vez compensada con el derecho a la devolución de las mismas cuotas, igual a cero. No existe ninguna cuota a ingresar por la citada autoliquidación.

Solicita que se case la sentencia y se declare la invalidez jurídica de los actos administrativos de liquidación y sanción, así como la improcedencia de la ausencia de regularización íntegra y la omisión del derecho de la recurrente a la devolución de las cuotas de IVA indebidamente repercutidas; y también la ausencia de perjuicio e inexistencia de infracción respecto de los citados importes, que originan un derecho a la devolución que debe ser objeto de compensación en el mismo acuerdo que regulariza las cuotas de IVA indebidamente repercutidas, de conformidad con lo establecido por los artículos 71.1 de la LGT y 58 del RGR.

Reclama la extensión de la doctrina de las sentencias de esa Sala de 22 de abril de 2021 (rec. núm. 1367/2020), ECLI:ES:TS:2021:1557 y 26 de mayo de 2021 (rec. núm. 574/2020), ECLI:ES:TS:2021:2242, también al ámbito sancionador, cuando las cuotas de IVA indebidamente repercutido fueron objeto de ingreso y deban dar lugar al reconocimiento del derecho a la devolución por el mismo importe en el acuerdo de regularización.

Subsidiariamente, para el caso de que, a pesar de todo lo invocado, se considerara que la doctrina de la regularización íntegra no puede extenderse al ámbito sancionador, patrocina la declaración de la invalidez jurídica de los actos administrativos de liquidación y sanción, por tener estos últimos como presupuesto de la infracción la inexistencia del derecho a la regularización íntegra y a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, así como por resultar anulados en vía de recurso los acuerdos de liquidación que se fundaron en la inexistencia de dicho derecho.

**4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación).** El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de 3 de mayo de 2022.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, se refiere al principio de neutralidad del IVA y a la existencia de fraude, apuntando que el Tribunal de Justicia ha declarado que quien, mediante fraude, impide el buen funcionamiento del mecanismo del IVA, no puede invocar en su favor los principios rectores de dicho sistema ( STJUE 28 julio 2016, Giuseppe Astone, C-332/15, ECLI: EU:C:2016:614).



Entiende que el recurrente no puede invocar en su favor el principio de neutralidad, fundamentalmente vinculado con el derecho a la deducción, derecho que no puede ejercitarse respecto de las cuotas repercutidas cuando se trata de servicios inexistentes.

En realidad, más que del principio de neutralidad habría que hablar de la necesidad de determinar el alcance del fraude cometido y si procede la devolución de lo efectivamente ingresado.

Desde esta perspectiva, considera que puede ser ilustrativa la doctrina del Tribunal de Justicia sobre el abuso de derecho que abarca o puede abarcar la totalidad de las conductas contempladas en los artículos 15 y 16 LGT y tiene como consecuencia en el ámbito fiscal que obliga al sujeto pasivo a tributar en las mismas condiciones en las que hubiera sido procedente de no mediar dicho abuso, restableciendo la situación que se trató de evitar con el abuso (cfr. sentencia del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2017, rec. unificación de doctrina 2827/2016, ECLI:ES:TS:2017:3332, que examina esa doctrina del Tribunal de Justicia con relación al derecho interno).

No se trata de aplicar el principio de neutralidad sino de tributar como si no se hubiera cometido el abuso o fraude y de si ese derecho debe garantizarse al mismo tiempo que se procede a la regularización, dejando al margen la procedencia de la sanción.

En cuanto a la supuesta infracción del principio de regularización íntegra, refiere una serie de sentencias (sentencia del Tribunal Supremo de 18 de octubre de 2012, rec. cas. 2441/2009, ECLI:ES:TS:2012:6987; sentencia de la Sección 6ª de la Audiencia Nacional de 16 de enero de 2015, rec. 268/2014; sentencia de la Sección 6ª de la Audiencia Nacional de 11 de noviembre de 2013, rec. 416/2011; sentencia de la misma Sección de la Audiencia Nacional de 4 de octubre de 2011, rec. 226/2008; sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sección 5ª, de 23 de octubre de 2014, rec. 1034/2012 y 7 de mayo de 2015, rec. 1741/2002 y sentencia del Tribunal Supremo de 6 de noviembre de 2014, rec. cas. 3110/2012, ECLI:ES:TS:2014:4592 que a su vez remite a la sentencia del Tribunal Supremo 3 de abril de 2008, rec. cas. 3914/2002, ECLI:ES:TS:2008:1658) para concluir que, en general, se aplica el principio de regularización íntegra en supuestos distintos del presente, caracterizados por el automatismo (IVA a la importación) o por lo específico de la situación en la que se sitúa al sujeto pasivo (sujeción a IVA o ITP).

Y cuando los tribunales han examinado un supuesto similar al presente en el que se procede a la regularización de las deducciones de IVA, se aplica el principio de regularización íntegra en el propio procedimiento porque está acreditado el ingreso de las cuotas indebidamente deducidas y, además, no concurre una situación de fraude.

Reconoce, no obstante, no desconocer las sentencias del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2019 (RCA/4153/2017; ES:TS:2019:3287) y 17 de octubre de 2019 (RCA/4809/2017; ES:TS:2019:3263), estimatorias de dos recursos de casación, en las que se sostiene la interpretación jurídica aquí propugnada por la mercantil recurrente, a pesar de la existencia de simulación.

Considera que la sentencia de instancia no ha infringido el "principio de regularización íntegra" por las razones que se exponen a continuación:

- Existe una situación de fraude o abuso en el que mediante la utilización de facturas que no responden a servicios efectivamente prestados se han reducido los ingresos fiscales.
- Esa situación de fraude o abuso impide que el obligado tributario pueda invocar sin más en su favor el principio de neutralidad del impuesto y está obligado a soportar los posibles perjuicios derivados de dicho fraude o abuso.
- En el presente caso, es necesario desarrollar una actuación de comprobación que tiene cierta complejidad. La realización de esa comprobación no puede imponerse a la Administración en el seno del procedimiento inspector.
- Desde esta perspectiva, no se trata de un supuesto en el que proceda reconocer de manera automática el correspondiente derecho a la devolución (no concurre el automatismo que se aprecia en las sentencias que se han pronunciado sobre la materia).
- Situaciones como la presente tienen su reflejo en el art. 14.2.c).2º RGRVA cuando se supedita la devolución, en su caso, a la comprobación de la situación tributaria de la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo.

Finalmente, considera que el principio de regularización íntegra no determina, por sí mismo, que deba revisarse la sanción. De hecho, esta cuestión no forma parte del asunto al que se refiere el auto de admisión. Es más -sigue apuntando- la doctrina del Tribunal Supremo sobre la regularización íntegra en casos de fraude





admite expresamente que puedan imponerse las sanciones que sean consecuencia del abuso o fraude (cfr. sentencia del Tribunal Supremo 10 de octubre de 2019 RCA 4153/2017, ECLI:ES:TS:2019:3287). Postula el mantenimiento de las sanciones estrictamente vinculadas a la simulación, si puede atribuirse su comisión a la recurrente. Y respecto de las sanciones por dejar de ingresar ( art. 191 LGT) y acreditar indebidamente partidas a compensar ( art. 195 LGT), la Sala de la Audiencia Nacional dispone que concurren los presupuestos subjetivo y objetivo para su imposición, confirmando el acuerdo del TEAC.

Por último, a modo de conclusión, con carácter subsidiario y para el caso de que se estimara el presente recurso de casación, apunta que la sentencia debería ordenar la retroacción de actuaciones para que por parte de la Administración tributaria se lleven a cabo las actuaciones necesarias para determinar que concurren los requisitos necesarios para acordar la devolución y su importe. La necesidad de ordenar la retroacción está justificada puesto que el reconocimiento del derecho a la devolución no puede llevarse a cabo sin comprobar su alcance, teniendo en cuenta que en el presente caso la Administración no reconoció dicho derecho, ni su importe, y tampoco lo hizo la sentencia de instancia. Además, ese es el contenido propio de la doctrina establecida por el Tribunal Supremo, que no reconoce directamente el derecho a la devolución sino el derecho a que se practiquen las actuaciones necesarias para acordarla.

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

Por providencia de fecha 18 de noviembre de 2022 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 24 de enero de 2023, fecha en que comenzó su deliberación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO. - La controversia jurídica.

El debate del presente recurso de casación se centra en si resulta procedente aplicar el principio de regularización íntegra que, a juicio de la entidad recurrente, daría lugar a la devolución de las cuotas de IVA que soportó indebidamente a través de una serie de facturas emitidas por otras entidades, al considerar la Administración no acreditada la realidad de los servicios facturados, lo que determinó la minoración del IVA deducible soportado.

El escrito de interposición decanta como consecuencias jurídicas de la pretendida regularización íntegra, además de la referida devolución de las cuotas indebidamente soportadas, la nulidad de las sanciones, asociadas a las liquidaciones que se encuentran en la base de la controversia.

### SEGUNDO. - La regularización administrativa.

El auto de Admisión desglosa una serie de aspectos relevantes, que deben considerarse a los efectos de la resolución del presente recurso:

Tras las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación de la entidad recurrente por el concepto de IVA, fue practicada liquidación el 20 de febrero de 2013 de la que resultaba una deuda a ingresar de 703.386,06 euros, correspondiendo 578.354,42 euros a cuota y 125.031,64 euros a intereses de demora, correspondiente a los ejercicios 2007 y 2008, si bien posteriormente se limitó, en cuanto al primero, a los períodos 11 y 12.

Dicha liquidación confirmaba los motivos de regularización del acta:

- "No se admite la deducibilidad del IVA soportado de las facturas emitidas por BLASCO Carlos Miguel Y ASOCIADOS, S.L., CAYONENSE DE ASESORAMIENTO Y SERVICIO, S.L., y TORRES -SOLANOT Y SALA ASOCIADOS, S.L., al no resultar acreditada la realidad de los servicios facturados. Estas entidades son socias de CYOPSA y facturan a la entidad por servicios que puede realizar ella misma, además sin tener medios para hacerlo y haber acreditado la realidad de los servicios. La inspección califica de simulación la creación de las sociedades citadas y la realización por estas de una actividad económica cuyo objeto es la prestación de servicios de elaboración de estudios y proyectos de ingeniería". Minorando a continuación el IVA soportado deducible.

- "Se incrementa el IVA repercutido por prestaciones de servicios realizadas en el concepto de compensación financiera de los contratos bajo la modalidad de abono total del precio de determinadas obras realizadas por la entidad, ya que la inspección considera que por esta parte de la compensación financiera el devengo se



produce en el período en que se prestan los servicios, y no cuando se entrega la obra, momento en el que se devenga el IVA del resto de la operación". Fijando el incremento de IVA repercutido por la entidad en los importes que especifica.

Derivado de lo anterior se dictó acuerdo de imposición de sanción por la comisión de la infracción consistente en dejar de ingresar la totalidad de la deuda tributaria y acreditar improcedentemente partidas a compensar en la cuota de declaraciones futuras, sanción que ascendía a 268.114,12 euros.

Por otra parte, se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación, también por el concepto de IVA, ejercicio 2010, que culminaron con acuerdo de liquidación de 24 de marzo de 2015 con una deuda a ingresar de 314.454,25 euros (254.541,42 euros de cuota y 59.912,83 euros por intereses de demora), regularizando también el IVA soportado y deducido por la entidad, correspondiente a las facturas emitidas por BLASCO Carlos Miguel Y ASOCIADOS, S.L., CAYONENSE DE ASESORAMIENTO Y SERVICIO, S.L., y TORRES -SOLANOT Y SALA ASOCIADOS, S.L., al no resultar acreditada la realidad de los servicios facturados. Como sucedió con la liquidación anterior, se dictó acuerdo de imposición de sanción por la comisión de la infracción consistente en dejar de ingresar la totalidad de la deuda tributaria y acreditar improcedentemente partidas a compensar en la cuota de declaraciones futuras, sanción que ascendía a 162.478,39 euros.

### **TERCERO. - La argumentación de la sentencia de instancia.**

La sentencia recurrida desestimó el recurso de la entidad recurrente en casación, al considerar que los acuerdos de liquidación y sanción por el concepto de IVA que se impugnaban traían causa en la falta de justificación de los servicios facturados, de tal forma que las operaciones realizadas por el sujeto pasivo serían consecuencia de simulación y generarían, por lo tanto, no solo la necesaria regularización, sino también la imposición de la correspondiente sanción.

Si bien la recurrente adujo en la instancia que el IVA soportado de las facturas regularizadas emitidas por las sociedades vinculadas debía considerarse fiscalmente deducible por corresponder a servicios efectivamente prestados que fueron declarados como ingresos sujetos al IVA por dichas sociedades vinculadas, la sentencia impugnada recoge también como pretensión de aquella que "[...] con arreglo a la calificación de los propios Acuerdos recurridos, la Recurrente tendría derecho a la devolución de la totalidad del IVA indebidamente repercutido por las sociedades vinculadas [...]", devolución de cuotas negada por la sentencia de instancia, de la que, a los efectos que nos ocupan, procede reproducir en parte su Fundamento de Derecho Cuarto:

"CUARTO. - Reclama además SYSOCIA se reconozca su derecho a la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas so pena, dice, de vulnerarse el principio de neutralidad del impuesto y el derecho a la regularización completa.

Señala así que "En el presente caso, la Administración nunca discutió que el IVA indebidamente repercutido por las sociedades vinculadas hubiera sido autoliquidado e ingresado y dicha circunstancia consta en el expediente administrativo y en la prueba pericial practicada. El derecho a la devolución podía y debía acordarse en la comprobación de la Recurrente".

No obstante, esta pretensión tropieza con la actuación fraudulenta detectada por la Inspección que dio lugar a la incoación de los expedientes sancionadores y a la imposición de las correspondientes sanciones, también recurridas, fruto todo ello de la simulación que se describe en el acuerdo de liquidación.

Y es que la existencia del fraude impide reconocer el derecho a la deducción como de manera reiterada ha declarado el Tribunal de Justicia, entre otras, en sentencia de 13 de marzo de 2014, asunto C-107/13 Firin Ood, en la que se pronuncia en estos términos:

(...)

En el mismo sentido, en la sentencia de 18 de diciembre de 2014, Asunto C-131/13 y acumulados C-163/13 y C-164/13, Italmoda, advierte el TJUE que se trata de hacer valer el principio de que nadie puede prevalerse de manera fraudulenta o abusiva del Derecho de la Unión. Y la aplicación de dicho principio, más que imponer una obligación al particular, lo que hace es denegarle un derecho porque, en realidad, no cumple con las condiciones objetivas para disfrutar del mismo (apartado 57).

También recuerda el Tribunal Supremo en sentencia de 12 de noviembre de 2014, recurso núm. 1881/2012 que "En las sentencias que señala la parte recurrente, SSTJCE de 21 de febrero de 2006 asunto Halifax, C255/02 y University of Huddersfield, C- 223/03, se interpreta la Sexta Directiva en el sentido de que se opone al derecho del sujeto pasivo a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado cuando las operaciones en que se basa este derecho son constitutivas de una práctica abusiva; y se entiende que existe una práctica abusiva cuando a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho, las operaciones de que se trate



tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones".

Y en esta misma Sección, en la reciente sentencia de 24 de noviembre de 2020, recurso 347/2015, nos hemos pronunciado sobre esta cuestión en estos términos:

"Finalmente rechazamos también la alegación efectuada por la recurrente de que se produce un enriquecimiento injusto a favor de la Administración para el caso de que no se admita la deducción de las cuotas soportadas por IVA reflejadas en esas facturas. Es cierto que el derecho a la deducción del IVA soportado constituye un principio fundamental del sistema común del IVA vigente en la Unión Europea. No obstante, también se admite que el derecho a la deducción pueda negarse en los casos en los que ha existido un comportamiento irregular por parte del emisor de la factura respecto de la cual el sujeto pasivo desea ejercer la deducción. En esta línea es reiterada la jurisprudencia del TJUE (entre otras sentencias de 12 de enero y 21 de junio de 2006, 27 de septiembre de 2007, y la más reciente de 19 de mayo de 2019 -Asunto C712/17-) que señala que no se vulnera el principio de neutralidad impositiva cuando la razón por la cual no se reconoce el derecho a reclamar la devolución de las cuotas soportadas por IVA es porque se ha incurrido en fraude al querer obtener ventajas tributarias apoyándose en facturas que contienen datos falsos, como sucede cuando se apoya la devolución en unas facturas cuyos servicios o entregas de bienes son irreales o las operaciones que documentan son ficticias".

Por tanto, la posibilidad de obtener la deducción de las cuotas soportadas reconduce este motivo al análisis de la veracidad de los hechos relatados por la Inspección y de la operativa que llevó a la Administración tributaria a declarar la existencia de simulación.

En efecto, la regularización parte de que se habría simulado:

"1.- La creación de unas sociedades para la realización de un objeto social a sabiendas de que ese objetivo no era el que se perseguía. En ningún momento se observa intención de construir un engranaje empresarial para llevarlo a cabo.

2.- La realización de una actividad económica prestación de servicios de elaboración de estudios y proyectos por parte de las tres sociedades cuando objetivamente ha quedado demostrado que no tienen estructura para desarrollarla.

3.- Que la documentación técnica supuestamente facturaba la elaboraron las tres sociedades independientemente cuando en realidad todas las pruebas indican que fue elaborada internamente en CYOPSA SISOCIA, S.A., por sus propios medios y/o contratando con empresas independientes de ingeniería. Dadas sus funciones en el organigrama de CYOPSA SISOCIA, S.A., la única participación que se les puede suponer a los tres socios administradores (señores Carlos Miguel, Juan María y Pedro Miguel) en la elaboración de estudios y proyectos técnicos sólo puede incluirse dentro del trabajo normal que desempeñan en dicho organigrama, y solo se puede suponer extensivo a la supervisión y dirección de la elaboración de los proyectos. Resulta imposible que cada socio administrador trabajara activamente dentro de CYOPSA SISOCIA, S.A., haciendo funciones representativas, organizativas, de gestión y técnicas, y además tuviera tiempo para trabajar para cada una de sus sociedades elaborando los estudios y proyectos con toda la documentación técnica (no contaron con colaboradores empleados de ningún tipo calificación, ni medios materiales ni proveedores externos).

4.- Que esos supuestos proyectos y estudios facturados se valoraran a precios normales de mercado cuando ha quedado demostrado que las cantidades obedecen a una distribución de dinero entre los socios y en función de sus porcentajes de participación en el capital 40%, 30% y 30%.

5.- Que las sociedades actuaban de manera independiente, cuándo ha quedado probado que sus actuaciones obedecieron a decisiones conjuntas y consensuadas de los tres socios administradores".

Además, se refiere al negocio encubierto que identifica con el reparto efectivo de dividendos entre sus tres socios-administradores (...)

(...)

Todo ello constituye un acervo probatorio de indudable peso y conforma un sustrato fáctico que pone de manifiesto, con la suficiente claridad, que la intervención de las empresas prestadoras de los servicios facturados obedecía a la sola intención de repartir dividendos bajo la forma de retribuciones por unas prestaciones en realidad no realizadas.

Y da verosimilitud a la afirmación, contenida en el mismo acuerdo de liquidación, de que las sociedades habrían decidido qué importes iban a facturar para que todo fuera ajustando a sus porcentajes de participación,





calculando las cantidades de manera que fueran compensándose con las que se cobraron en años anteriores y con las retribuciones que, como administradores cobraban cada año, lo que habría exigido un cálculo preciso que resulta imposible cuadrar de forma casual, por lo que estaríamos, ante una actuación preparada, voluntaria y dirigida a la finalidad expuesta.

Es oportuno recordar como la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de marzo de 2011 (recurso 4244/2006) señala, en cuanto al valor de las presunciones en materia tributaria, que "La prueba de presunciones se admite en el ámbito tributario ( artículo 118, apartado 2, de la Ley General Tributaria de 1963), siendo válida, como es sabido, si parte de unos hechos constatados por medios directos (indicios), de los que se obtienen, a través de una proceso mental razonado acorde con las reglas del criterio humano y suficientemente explicitado, las consecuencias o los hechos que constituyen el presupuesto fáctico para la aplicación de una norma (presunciones ) [ artículo 396, apartado 1, de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento civil (BOE de 8 de enero) y, entre otras muchas, sentencias del Tribunal Constitucional 174/1985 (FJ 6º) y 120/1999 (FJ 2º)]".

También la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 2016, recurso núm. 4134/2014, al abordar precisamente un supuesto de simulación en materia fiscal, declara lo siguiente respecto al valor de las presunciones:

"Además, como se deduce de su lectura, la sentencia recurrida da suficiente cuenta de las razones que justifican su decisión sobre la consideración que merece a la Sala de instancia los informes periciales emitidos. Por ello se ha de entender adecuadamente motivada, ya que, como bien es sabido, la exigencia de explicitar en los pronunciamientos jurisdiccionales las razones que los sustentan, como garantía del justiciable integrada en su derecho fundamental a obtener la tutela judicial efectiva y factor de racionalidad en el ejercicio del poder, se satisface cuando los jueces dan a conocer, las razones que cimientan su fallo ( sentencias del Tribunal Constitucional 70/1991, FJ 2º, y 154/1995, FJ 3º, entre otras muchas). Las presunciones judiciales son medios idóneos para obtener el convencimiento del Tribunal sobre hechos relevantes para el fallo. Y son especialmente idóneas en la calificación de los negocios jurídicos como simulados relativos. En el presente caso se cumplen los requisitos legales para la validez de las presunciones judiciales. Las presunciones, cuando son legales dispensan de la prueba del hecho presunto a la parte a la que este hecho favorezca ( artículo 385 LEC). Y constituyen un válido medio de prueba indirecto cuando se trata de presunciones judiciales, mediante las que a partir de un hecho probado, el tribunal puede presumir la certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano ( artículo 386.1 LEC). En este caso, la sentencia debe incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción ( artículo 386.2 LEC). En definitiva, como advierte nuestra jurisprudencia, para la válida utilización de la prueba de presunciones judiciales es necesario que concurren los siguientes requisitos: que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base; que exista una relación lógica precisa entre tales hechos y la consecuencia extraída; y que esté presente, aunque sea de manera implícita, el razonamiento deductivo que lleva al resultado de considerar probado o no el presupuesto fáctico contemplado en la norma para la aplicación de su consecuencia jurídica. O, en otros términos, como señalan tanto la jurisprudencia de esta Sala como la doctrina del Tribunal Constitucional, en la prueba de presunciones hay un elemento o dato objetivo, que es el constituido por el hecho base en cuanto que éste ha de estar suficientemente acreditado. De él parte la inferencia, la operación lógica que lleva al hecho consecuencia, que será tanto más rectamente entendida cuanto más coherente y razonable aparezca el camino de la inferencia. Se habla, en este sentido, de rechazo de la incoherencia, de la irrazonabilidad, de la arbitrariedad y del capricho subjetivo, como límite a la admisibilidad de la presunción como prueba".

Se habría acreditado entonces, mediante la prueba de presunciones, y en los términos que exige el artículo 108.2 de la Ley General Tributaria, la existencia de simulación, respecto de la cual la sentencia antes citada del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 2016 señala lo siguiente

(...)"

#### **CUARTO. - El principio de regularización íntegra.**

El auto de Admisión refiere la existencia de jurisprudencia - sentencias de la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo de 22 de abril y 26 de mayo de 2021 rca. 1367/2020; ECLI:ES:TS: 2021:1557 y rca. 574/2020; ECLI:ES:TS: 2021:2242- que se pronuncia en un sentido coincidente al que aquí propugna la parte recurrente, circunstancia, que reconoce el propio abogado del Estado en su escrito de oposición del recurso de casación.

Efectivamente, en varias ocasiones hemos abordado cuestiones similares a la aquí planteada. Así, en las sentencias números 1247/2019, de 25 de septiembre (rec. 4786/2017), ECLI:ES:TS:2019:3705; 1352/2019, de 10 de octubre (cas. 4153/2017), ECLI:ES:TS:2019:3287; y 1388/2019, de 17 de octubre (cas. 4809/2017), ECLI:ES:TS:2019:3263, hemos abordado supuestos de simulación -en esos casos, utilización del régimen



simplificado del IVA- en los que debía aplicarse el principio de regularización íntegra frente a la resistencia de la Administración, que entendía improcedente llevar a cabo actuaciones de comprobación, necesarias para determinar si el contribuyente tenía derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas.

En este tipo de asuntos, como advierte la sentencia 1247/2019, de 25 de septiembre (rec. 4786/2017), ECLI:ES:TS:2019:3705, subyace un doble planteamiento, por un lado, determinar y, en su caso, declarar, la existencia del derecho a la devolución de las cuotas y, por otro lado, delimitar el cauce procedimental para llegar a dicha conclusión. La primera cuestión comporta una dimensión netamente sustantiva mientras que la segunda sugiere, más bien, una perspectiva de carácter procedimental.

En el asunto resuelto por la referida sentencia 1247/2019, de 25 de septiembre (rec. 4786/2017), la Sala de instancia había reconocido la procedencia de la regularización completa, incluso de oficio, como un criterio jurisprudencial constante, si bien desestimó el recurso contencioso desde la perspectiva puramente procedimental, rechazando la tesis de la recurrente en torno al principio de íntegra regularización que, en su opinión, hubiese determinado junto al rechazo de la deducción, acordar, en unidad de acto, la devolución de las cuotas en el seno del procedimiento de inspección.

En la comparación con el asunto que nos ocupa, el supuesto resuelto por aquella sentencia 1247/2019, de 25 de septiembre (rec. 4786/2017), arroja ciertas diferencias. Como se ha señalado, esa sentencia se refería a la óptica procedimental, mientras que la aquí recurrida justifica la improcedencia de la regularización íntegra desde la perspectiva sustantiva, en síntesis, porque -según se infiere de la misma-, la existencia del fraude impediría reconocer el derecho a la deducción.

En efecto, la sentencia impugnada apunta que la recurrente mantenía que "[...] la Administración nunca discutió que el IVA indebidamente repercutido por las sociedades vinculadas hubiera sido autoliquidado e ingresado y dicha circunstancia consta en el expediente administrativo y en la prueba pericial practicada. El derecho a la devolución podía y debía acordarse en la comprobación de la Recurrente", para, a renglón seguido expresar que, "[n]o obstante, esta pretensión tropieza con la actuación fraudulenta detectada por la Inspección que dio lugar a la incoación de los expedientes sancionadores y a la imposición de las correspondientes sanciones, también recurridas, fruto todo ello de la simulación que se describe en el acuerdo de liquidación."

Por otro lado, mientras que en aquel asunto existían dudas en torno a si las cuotas indebidamente repercutidas habían sido o no ingresadas, ninguna duda se suscita aquí al respecto, dado que la propia sentencia de instancia reconoce que se ingresaron las cuotas indebidamente repercutidas ("si bien determinó la repercusión e ingreso de las cuotas de IVA correspondientes").

Expresado lo anterior, entendemos que la aplicación del principio de regularización íntegra resulta absolutamente justificada en este asunto al concurrir las circunstancias y requisitos previstos desde ambas perspectivas -procedimental y sustantiva-, para dar lugar a la misma, específicamente, a tenor del artículo 14.2.c 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, que se refiere a los legitimados para instar el procedimiento de devolución y beneficiarios del derecho a la devolución, teniendo en consideración que se produjo el ingreso en la Administración Tributaria de aquellas cuotas indebidamente repercutidas.

Reproduciremos, a continuación, los fundamentos de derecho de nuestra sentencia 1247/2019, de 25 de septiembre (rec. 4786/2017), que avalan la posición de la parte recurrente y, por ende, la estimación de su recurso de casación.

"[...] SEGUNDO. - La devolución de tributos indebidos en el caso de tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión.

Ambas partes fundamentan, principalmente, sus posturas en una visión contrapuesta del principio de íntegra regularización.

Por un lado, el recurrente defiende que, en unidad de acto, procedía en el procedimiento de inspección acordar la devolución de las cuotas indebidamente soportadas.

Por otro lado, la Administración entiende que la operatividad de ese principio ha sido reconocida jurisprudencialmente para otros supuestos, apuntando, además, que no cabe su aplicación a los efectos pretendidos en situaciones de fraude o abuso.

Sin perjuicio del principio de íntegra regularización, cuya virtualidad en el seno del procedimiento inspector se analizará en el siguiente fundamento de derecho, conviene poner de manifiesto que, a partir de la lectura conjunta del artículo 14.3 con relación al artículo 14.1 c) del Reglamento de revisión en vía administrativa, el derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos se confiere -por lo que aquí importa- a la persona o



entidad que haya soportado la repercusión cuando el ingreso indebido se refiera a tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión.

Pues bien, de conformidad con el artículo 14.3 del Reglamento de revisión en vía administrativa, ese derecho a la devolución de ingresos indebidos podrá solicitarse por el obligado tributario que soportó la repercusión indebidamente, instando la rectificación de la autoliquidación mediante la que se hubiese realizado el ingreso indebido.

En estos casos específicos, el artículo 14.3 del Reglamento 2005 conecta con la previsión del artículo 120.3 LGT, que habilita al obligado tributario que considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, a instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que reglamentariamente se establezca; y con el artículo 221.4 LGT en cuya virtud, cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del art.120 de la LGT.

Ahora bien, estos preceptos se refieren a procedimientos específicos, en virtud de los cuales un obligado tributario insta la devolución de los ingresos indebidos, específicamente, de las cuotas indebidamente repercutidas.

Sin embargo, el escenario en el que aquí nos encontramos es otro distinto, pues existe ya un procedimiento de inspección cuyo objeto versa, precisamente, sobre la improcedencia de tributar por IVA y, por ende, de repercutir cuotas, de soportar la repercusión y, en definitiva -si se considera que concurren los requisitos anteriormente referidos del artículo 14 del reglamento de 2005-, de obtener la devolución de dichas cuotas.

Por tanto, no cabe mantener aquí la procedencia de acudir a un eventual procedimiento autónomo (específico de devolución) cuando de manera nuclear y principal, las cuestiones a solventar no son sino una consecuencia directa e inmediata de lo que se discutió, analizó y comprobó por la Administración en el seno del procedimiento de inspección.

TERCERO. - El principio de íntegra regulación: significado y fundamentos

La existencia de un procedimiento inspector determina la entrada en escena del invocado principio de íntegra regularización con relación a la situación tributaria del inspeccionado y que, de acuerdo con nuestra jurisprudencia, opera tanto en las actuaciones inspectoras de alcance general como en las de alcance parcial, siempre que se respete dicho alcance, lo que obliga a atender a todos los componentes que conformen el ámbito material sobre el que se desarrolle la actuación inspectora de carácter parcial (véase, por todas, la sentencia de 26 de enero de 2012 (rec. 5631/08, FJ 3º)

Esta sentencia analiza la operatividad del principio de íntegra regularización en el procedimiento de comprobación limitada: "se ha puesto de manifiesto que el artículo 140.1 de la Ley General Tributaria de 2003 ha venido a suplir el vacío de que adolecía el artículo 123 de la Ley homónima de 1963, que nuestra jurisprudencia intentó colmar apelando al principio de íntegra regularización de la situación tributaria del obligado, tanto en las actuaciones generales como en las de alcance parcial o limitado, debiendo atenderse, en este segundo caso, a los componentes que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación" ( sentencia de 26 de enero de 2012 (rec. 5631/08, FJ 3º)

De esta manera, el principio de íntegra regularización contextualiza la prohibición de una nueva regularización -a la que se refiere el artículo 140.1 LGT, en el ámbito del procedimiento de comprobación limitada -con relación a las circunstancias del objeto tributario comprobado (obligación tributaria, elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación).

En nuestra sentencia de 25 octubre 2015 (rec. 3857/2013) rechazamos la incongruencia omisiva aducida por la Administración recurrente por la circunstancia de que, en su opinión, la sentencia de instancia no se había pronunciado sobre el procedimiento adecuado para la devolución de las cuotas de IVA. Además, enfatizamos que el incumplimiento de los requisitos formales previstos para la devolución de las cuotas de IVA soportadas no puede implicar, contradiciendo el principio de neutralidad, la negación del derecho a la devolución del IVA: "[e]sta Sala reiteradamente ha reconocido en este mismo tributo la necesidad de la regularización íntegra de los sujetos pasivos inspeccionados y la prevalencia del cumplimiento de los requisitos materiales sobre el de los requisitos formales en aplicación del principio de neutralidad del impuesto."

Prácticamente de forma coetánea, en nuestra sentencia de 7 octubre 2015, rec. 2622/2013 mantuvimos la tesis que patrocina la parte recurrente sobre la base del principio de íntegra regularización, pese a que declaramos sin objeto el recurso de casación que, en aquella ocasión, también había interpuesto el Abogado del Estado.



En efecto, esta sentencia da respuesta a la cuestión que nos ocupa de forma clara y, además, contiene una nutrida referencia a la jurisprudencia existente: "no podemos dejar de señalar que este tipo de situaciones conflictivas, que tratan de resolverse mediante los preceptos invocados en el recurso de casación, surgen de una actuación previa de la Inspección que esta Sala no comparte, pues la regularización que se lleva a cabo no resulta completa, al regularizar el IVA indebidamente soportado y no proceder, en cambio, a reconocer el derecho a devolución de su importe. Se trata de una actuación administrativa a doble cara, siempre favorable a la Administración, pues se exige el importe de la cuota indebidamente repercutida sin proceder a la devolución de lo ingresado, para, posteriormente, prolongar dicha situación hasta la firmeza de aquella, al amparo de la normativa que el Abogado del Estado considera infringida. En cambio, el obligado tributario no solo soporta dicha situación sino que además, a veces, como ocurrió en el presente caso, se ve sometido a la actuación de la Administración autonómica que le gira liquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por el contrario, como ya hemos dicho con anterioridad, el principio de seguridad jurídica protege la situación de quien habiendo deducido el importe de una repercusión indebida se ve sometido a una actuación inspectora de regularización que da lugar a una duplicidad impositiva, mediante la exigencia del impuesto indebidamente deducido sin devolución simultánea del importe de la repercusión indebida -en el presente caso, incluso constaba en la Base de Datos de la AEAT la declaración de ingreso del IVA de la parte vendedora, según hemos indicado en el primero de los Antecedentes-, razón por la que en supuestos de repercusión sin que existiera sujeción a IVA hemos reconocido el derecho a devolución por parte de quien no solo soportó aquella, sino que se vio sometido a regularización de la deducción efectuada. Así, SSTs 3 de abril de 2008 (recurso de casación 3914/2002), 18 de septiembre de 2013 (recurso de casación para la unificación de doctrina 4498/2012), 23 de enero de 2014 (recurso de casación 5668/2011), 2 de octubre de 2014 (recurso de casación 2178/2012), 23 de octubre de 2014 (recurso de casación 2945/2012), 6 de noviembre de 2014 (recurso de casación 3110/2012)."

Cierto es que la sentencia parcialmente transcrita -como pone de manifiesto el Sr. Abogado del Estado-, se refiere a la improcedencia de tributar por IVA al reconocer que, en realidad, debía aplicarse el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, incompatible con el primero.

Ahora bien, nuestra doctrina no puede limitarse exclusivamente a estos supuestos de incompatibilidad, en la medida que lo que se censura a la Administración es una regularización incompleta, con independencia de que el obligado tributario no solo soporte dicha situación sino que, además, a veces, se ve sometido a liquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En cualquier caso, la posición que mantiene ahora el Abogado del Estado dista mucho de la interpretación que de nuestra jurisprudencia hace el Tribunal Económico-Administrativo Central. Así, en su resolución 14 de diciembre de 2017 (RG 3516/2014) afirma que "[e]n palabras del TS, cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación por la Inspección y se regulariza la situación, para evitar un perjuicio grave al obligado, procede atender a todos los componentes del tributo que se regulariza, no sólo lo que puede ser perjudicial al mismo, sino también lo favorable (incluso en supuestos en los que se concluía que se había producido simulación por diversas entidades de un grupo, el TS reconoce que procede la devolución del IVA derivado de la anulación de las cuotas de IVA repercutidas de forma indebida, Sentencia de 25 de octubre de 2015, recurso 3857/2013).

De acuerdo con la jurisprudencia del TS, en los casos en que el destinatario de unas operaciones (debemos considerar incluso en el supuesto de que estas operaciones sean inexistentes) hubiera deducido el importe de las cuotas de IVA de forma indebida (así cuando las cuotas fueron repercutidas improcedentemente, por la causa que fuese) y se vea sometido a una actuación inspectora de regularización, la Inspección no puede limitarse a no admitir la deducción de las cuotas indebidamente repercutidas, y practicar liquidación para que obligado tributario que está siendo objeto de comprobación que fue destinatario de la repercusión de las cuotas del impuesto ingrese de nuevo dichas cuotas indebidamente deducidas e intereses de demora y posteriormente, restablecida la situación, instar la devolución del ingreso indebido, sino que la Administración tributaria debe adoptar la solución más favorable para el interesado, que evite una duplicidad impositiva y el consiguiente enriquecimiento por parte de la Administración, debiendo efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si efectivamente tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al IVA, garantizando así la neutralidad del impuesto.

No consta en el acuerdo impugnado pronunciamiento alguno en cuanto al derecho a la devolución a favor del obligado tributario comprobado de las cuotas indebidamente repercutidas, antes al contrario, exige que el acto sea firme para que el interesado inste la devolución de las cuotas, por lo que de acuerdo con la jurisprudencia y los criterios establecidos por el TS, la solución adoptada por la Administración tributaria es contraria al principio de proporcionalidad y neutralidad del IVA. Esto es, si bien es correcta la regularización de





la oficina gestora en cuanto que el adquirente no podía deducir las cuotas, en realidad soportó la repercusión, por lo que practicar liquidación para que ingrese de nuevo las cuotas indebidamente deducidas más los intereses de demora, independientemente de la regularización sobre la no deducción legal de las cuotas, no puede considerarse razonable por los graves perjuicios que se ocasionan al obligado tributario objeto de comprobación tributaria y conduce a una situación improcedente, con el consiguiente perjuicio para quien soportó las cuotas, en cuanto comporta una doble tributación por unas mismas operaciones que sólo puede ser reparada si al final se consigue la devolución del IVA.

La inspección debió, además de determinar la inexistencia del derecho a la deducción de las cuotas soportadas, reflejar la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA, y acordar si efectivamente el reclamante tiene derecho a la devolución del IVA indebidamente repercutido, regularizando así la situación con respecto al IVA, por lo que, al no quedar acreditado en el expediente que el reclamante no tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, se acuerda confirmar la regularización practicada, no procediendo exigibilidad de cuota alguna en la medida en que no exceda de aquella que fue soportada por el reclamante."

CUARTO. - La aplicación del principio de íntegra regulación a la vista de las circunstancias del caso.

Ciertamente, cuando se trata de cuotas indebidamente repercutidas, determinar la devolución puede entrañar cierta complejidad desde el momento que, al menos son tres elementos diferentes los que concurren: sujeto pasivo, sujeto repercutido y Administración tributaria. Es decir, siendo varios los obligados tributarios el grado de complejidad es mayor, pero en modo alguno cabe eludir la doctrina general de que el derecho a la devolución de las cuotas ha de determinarse dentro del procedimiento de inspección.

Tampoco la circunstancia de que quienes repercutieron las cuotas de IVA tributen -e ingresen- el mismo a través del régimen simplificado puede empañar la anterior conclusión. Al fin y al cabo, semejante dificultad resultará también predicable en el ulterior procedimiento de devolución que según la Administración debería instarse posteriormente.

A estos efectos, conviene dejar espacio para la reflexión sobre el alcance real del procedimiento de inspección y su objeto, lo que, obviamente, se encontrará condicionado por cierto casuismo.

Ahora bien, a tenor (i) del ejercicio de las funciones administrativas que el artículo 141 LGT reconoce a la inspección tributaria, (ii) del objeto del procedimiento de inspección ( artículo 145 LGT) y (iii) del alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección ( artículo 148 LGT) resulta difícil negar que el procedimiento de inspección es adecuado para comprobar los requisitos que para la devolución establece el artículo 14.2 c) del Reglamento de 2005. De hecho, la Administración en ningún momento justifica lo contrario.

Además, sin perjuicio del soporte que proporciona la seguridad jurídica, una elemental consideración de los principios de economía procedimental, de eficacia de la actuación administrativa ( artículo 103 CE) y de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario ( artículo 3.2 LGT) refuerza el entendimiento que sostenemos del principio de íntegra regularización.

Descendamos ahora al caso. El procedimiento de inspección aumenta la base imponible de la recurrente por considerar no deducible el IVA consignado como soportado en una serie de facturas, que fueron analizadas por la Administración con relación a personas físicas y jurídicas determinadas y que le permitieron concluir que no respondían a operaciones reales, en definitiva, a servicios efectivamente prestados sino que, en realidad, documentaban un supuesto de simulación. Las propias actuaciones inspectoras detallan con minuciosidad dichas circunstancias, incluyendo la descripción de la situación económica, profesional e, incluso, familiar, de los terceros repercutidores, por lo que cabe considerar que semejante contexto resulta adecuado, de entrada, para averiguar si los mismos ingresaron las cuotas que la recurrente soportó indebidamente.

Por otro lado, la regularización íntegra -sobre la base de la liquidación practicada-, debería permitir determinar con mayor precisión las consecuencias sancionadoras de la conducta de los contribuyentes, ofreciéndoles, además, una visión que, por incorporar mayor información sobre las consecuencias últimas de su conducta, posibilitaría un mejor ejercicio de sus derechos que, de esta forma no verían pospuestos -o fraccionados- a momentos distintos, pese a tratarse de la regularización de la misma situación tributaria.

En cualquier caso, el propio escrito de oposición del Abogado del Estado parece otorgar carácter general a una regularización que comprenda no sólo la improcedencia de la deducción del IVA indebidamente soportado sino también la devolución de esas cuotas soportadas, de modo que conlleve el reconocimiento del derecho a la devolución de los ingresos indebidos.

No obstante, dicha regla parece que se exceptuaría según el Abogado del Estado- cuando concurra una situación de fraude o abuso en que la devolución deberá efectuarse, en su caso, previa tramitación del





correspondiente procedimiento iniciado con esa finalidad al margen del procedimiento inspector, apoyando su argumentación en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (sentencia de 28 de julio de 2016, Giuseppe Astone, C-332/15).

No compartimos dicho razonamiento

En primer lugar, porque las consecuencias de abuso o fraude (en este caso, de la simulación constatada) deben dar lugar -si procede-, al ejercicio de la potestad sancionadora, como por lo demás, aquí así ha ocurrido. En otras palabras, la regla procedimental de unidad de acto -que, conforme hemos expresado, entendemos procedente-, no puede subordinarse a la etiología material que, en cada caso, pueda subyacer al eventual derecho a la devolución.

En segundo lugar, cierto es que el Tribunal de Justicia ha declarado que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva, razón por la que, específicamente, puede llegar a denegarse el derecho a la deducción (sentencias de 6 de diciembre de 2012, Bonik, C-285/11; y de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti y otros, C-131/13, C-163/13 y C-164/13).

Sin embargo, el caso que nos ocupa parte de un supuesto diferente al que evoca esa jurisprudencia de Luxemburgo puesto que, mientras que en esta última, resultaba aplicable el tributo y los contribuyentes mantenían su derecho a deducir el IVA, en el caso que nos ocupa -específicamente, a diferencia de lo que ocurría en Giuseppe Astone-, no procede tributar por IVA, hasta el punto que Autocars llerda S.L., lejos de mantener su derecho a la deducción, considera todo lo contrario, es decir, que al habersele repercutido indebidamente unas cuotas de IVA no tenía derecho a la deducción ni debía, por tanto, haberlas soportado, razón que -de acuerdo a su propia argumentación- justifica, precisamente, su petición de que les sean devueltas [...]"

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

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

En las circunstancias específicas del caso, el artículo 14.2.c) 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, interpretado a la luz del principio de regularización íntegra, comporta que, cuando en el seno de un procedimiento de inspección la Administración regularice la situación tributaria de quien se dedujo las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas, deberá analizar también la concurrencia de los requisitos necesarios para, en su caso, declarar su derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente soportó.

Consecuentemente, debemos dar lugar al recurso de casación contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 9 de febrero de 2021, al desconocer la doctrina arriba expresada, por lo demás, puesta de manifiesto por reiterada jurisprudencia anterior.

Casada y anulada la sentencia de instancia, procede estimar en parte el recurso contencioso-administrativo y, con anulación de la liquidación impugnada, ordenar la retroacción de actuaciones en el seno del procedimiento de inspección a los efectos de que la Administración tributaria proceda a la aplicación del principio de regularización íntegra de la entidad recurrente, de acuerdo con la doctrina expresada.

Por lo que se refiere a la sanción, la recurrente pretende su anulación, sobre la base de un análisis de fondo, reconociendo, incluso, que se trata de una cuestión no resuelta por la jurisprudencia de este Tribunal Supremo.

Como oportunamente expresa el abogado del Estado, esta cuestión resulta ajena al auto de Admisión en cuanto a la definición del interés casacional. No obstante, anulada la liquidación por las razones arriba expresadas y, sin perjuicio de lo que resulte de las actuaciones administrativas cuya retroacción hemos acordado, la misma suerte anulatoria debe predicarse ahora de las sanciones, considerando, además, que se impusieron por la regularización consistente en la minoración del IVA soportado, correspondiente a las facturas emitidas por las sociedades vinculadas a Cyopsa-Sisocia, S.A, circunstancia, base y nuclear, para la aplicación del principio de regularización integral y que comportará, en su caso, una nueva liquidación.

**SEXTO. - Costas.**

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

**FALLO**



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

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

2.- Estimar el recurso de casación 5441/2021 interpuesto por la representación procesal de Cyopsa-Sisocia, S.A contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 9 de febrero de 2021, sentencia que se casa y anula.

3.- Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo núm. 53/2017, interpuesto por la representación procesal de Cyopsa-Sisocia, S.A. contra la resolución de 24 de noviembre de 2016 del Tribunal Económico Administrativo Central, parcialmente estimatoria de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra los acuerdos de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, referida en los antecedentes, resolución que se anula así como las liquidaciones y las sanciones de las que trae causa, ordenando la retroacción de actuaciones en el seno del procedimiento de inspección a los efectos de que la Administración tributaria proceda a la aplicación del principio de regularización íntegra de la entidad recurrente, de acuerdo con la doctrina expresada.

4.- No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación ni sobre las de la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CER