



Roj: **STS 3415/2022 - ECLI:ES:TS:2022:3415**

Id Cendoj: **28079130022022100320**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **27/09/2022**

Nº de Recurso: **5052/2020**

Nº de Resolución: **1192/2022**

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

Ponente: **RAFAEL TOLEDANO CANTERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ GAL 4438/2020,**  
**ATS 12019/2020,**  
**STS 3415/2022**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.192/2022**

Fecha de sentencia: 27/09/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5052/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 20/09/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: T.S.J.GALICIA CON/AD SEC.4

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5052/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1192/2022**

Excma. Sra. y Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dmitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 27 de septiembre de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 5052/2020, promovido por doña Nuria , representada por el procurador de los Tribunales don Rafael Rodríguez Ramos, bajo la dirección letrada de don Roberto Bouza Prieto, contra la sentencia núm. 294/ 2020, dictada el 1 de julio de 2020 por la Sección 4ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, recaída en el recurso núm. 15297/2019.

Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** El presente recurso de casación se interpuso por doña Nuria contra la sentencia núm. 294/2020, de 1 de julio, de la Sección 4ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, que desestimó el recurso 15297/2019, promovido contra la resolución de 24 de enero de 2019, dictada por el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Galicia que desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la denegación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación IVA-4T-2017.

**SEGUNDO.-** La Sala de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

"SEGUNDO. La recurrente considera que el procedimiento seguido -devolución de ingresos no debidos- es el correcto, citando la STSJ Valencia 515/2017, sentencia 92/2019 del TSJ Castilla-León.

El letrado del Estado con cita de la sentencia 196/2019 de este Tribunal considera correcta la actuación de la AEAT/TEAR.

[...]

Como indicamos, consideramos que, en casos como el presente, la única opción ejercitable es la B del artículo 89.5, ya que no podemos hablar de ingresos no debidos, y resulta más acorde con el sistema de gestión del IVA.

Es a través de factura o documento sustitutivo como se documentan las operaciones gravadas por el IVA. En ella ha de constar, entre otras cuestiones, la base imponible y la cuota de IVA percibida en la operación documentada. Por eso, es requisito imprescindible para la modificación de la base imponible la emisión de factura rectificativa o documento sustitutivo, tal y como requiere el artículo 24 RIVA (RCL 1992, 2834 y RCL 1993, 404). La factura rectificativa ha de ser enviada al destinatario de la operación cuya base imponible se pretende reducir. Tanto la emisión como la remisión de la factura se erigen como condición necesaria para la reducción de la base imponible ex artículo 24.1 RIVA.

Lo que mantiene este Tribunal es el criterio que establece la resolución del TEAC de 12.12.2018: [...]

Por tanto cuando, como consecuencia de la repercusión indebidamente realizada, nos encontremos ante un ingreso indebido, el sujeto pasivo que repercutió improcedentemente puede optar por aplicar esta primera posibilidad prevista en la letra a) y acudir al procedimiento de devolución de ingresos indebidos, anteriormente regulado en el Real Decreto 1963/1990 y ahora recogido en los artículos 14 y siguientes del RGRVA; mientras que en los demás supuestos en los que no hubo un ingreso indebido el sujeto pasivo deberá acudir al procedimiento previsto en la letra b) del artículo 89.cinco, párrafo tercero de la Ley 37/1992 (RCL 1992, 2786), y regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación, estando obligado en este caso a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

[...]

Por lo tanto, y sin perjuicio de reconocer que es una cuestión en la que existe una divergencia de criterios en los tribunales, consideramos correcto el criterio de la AEAT y TEAR, lo que nos lleva a desestimar el recurso".



El procurador de la Sra. Nuria preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 25 de agosto de 2020, identificando como normas legales que se consideran infringidas el artículo 89.5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido ["LIVA"], y el artículo 221.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"].

La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 3 de septiembre de 2020.

**TERCERO.**- Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 11 de diciembre de 2020, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

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

2.1 Determinar si, el ingreso realizado por una empresa de la cuota de IVA, repercutida a un particular cedente de un terreno en el marco de un contrato de permuta que termina por ser resuelto, tiene la consideración de indebido y puede solicitarse su devolución mediante el procedimiento previsto en el artículo 221 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

2.2 Aclarar si, el sujeto repercutido, que no tiene obligación de realizar declaraciones-liquidaciones de IVA, está legitimado para solicitar a Hacienda la devolución de la cuota que satisfizo mediante el ejercicio de las opciones que procedan contempladas en el artículo 89.5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, o solo puede ser el sujeto pasivo del impuesto el que inste la rectificación o la devolución.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1 El artículo 89.5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.2 El artículo 221.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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

**CUARTO.**- Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], la representación de doña Nuria, mediante escrito registrado el 8 de febrero de 2021, interpuso el recurso de casación en el que aduce que "[...] la recurrente, no se dedujo el IVA soportado por la permuta al ser persona física, y no actuar como empresario, de forma que, resuelto el contrato lo procedente era realizar la rectificación correspondiente en el momento en el que se produce dicha rectificación en la base imponible del Impuesto, que tuvo lugar en el 2015. Nada impide al sujeto repercutido solicitar la devolución de ingresos indebidos, y que le sean devueltas las cantidades ingresadas a la Hacienda pública [...]" y "[...] el procedimiento a seguir tiene que ser es el recogido en el artículo 221 de la Ley 58/2013, pues nos encontramos ante el supuesto de la letra d) del número 1 de dicho precepto", resultando de todo punto imposible "[...] recuperar su importe a través del procedimiento al que le remite la Administración Tributaria y el TEAR, puesto que la regularización de la situación tributaria en la declaración-liquidación identificativa puede llevarla a cabo quien haya formulado la declaración-liquidación, en este caso la empresa, pero no la persona física que ha abonado el impuesto al serle repercutido" (pág. 11 del escrito de interposición).

Finalmente solicita el dictado de sentencia "[...] por la que, casando y anulando la Sentencia recurrida ya referenciada, se estime plenamente nuestro recurso en los términos interesados, condenándose a la parte recurrida a que reconozca el derecho de la recurrente a recibir la devolución del ingreso por IVA por importe de 21.997,82 euros, más los intereses legales desde la fecha de la reclamación, (el 10-12-2.015), con condena en costas".

**QUINTO.**- Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el abogado del Estado presenta, el día 29 de marzo de 2021, escrito de oposición en el que defiende que "[...] no estamos ante un ingreso indebido [...]", de modo que "[...] la devolución tiene lugar por quedar sin efecto el acto o negocio originario, esa es la causa, pero ello no lo convierte en un ingreso indebido [...]" (págs. 11-12 del escrito de oposición). Asimismo argumenta sobre "[...] la imposibilidad de reconocer el derecho a instar la devolución en el presente caso, a pesar de que pueda admitirse en abstracto la legitimación del sujeto que soportó la repercusión para instar la devolución (en la actualidad la rectificación de la autoliquidación del sujeto pasivo), porque no estamos ante un ingreso "indebido", sino que era bien debido y aceptado como tal por la hoy recurrente" (pág. 16), y suplica a la Sala "[...] dicte sentencia por la que, fijando como doctrina la que se postula en el apartado anterior, desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho".



**SEXTO.-** Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 20 de septiembre de 2022, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO.- *El objeto del litigio.*

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 294/2020, de 1 de julio, de la Sección 4ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, desestimatoria del recurso 15297/2019 formulado contra la resolución de 24 de enero de 2019, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia que desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta frente a la denegación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación IVA-4T-2017.

### SEGUNDO.- *Antecedentes del litigio.*

Son antecedentes relevantes para la resolución del litigio los siguientes:

1º.- El 4 de diciembre de 2007 se formalizó escritura pública ante la notario doña Marina González Martínez (número 128 de su protocolo) elevándose a público el contrato de permuta, por el cual la empresa Winterra S.A, adquirió la finca propiedad de doña Nuria, sita en el Municipio de Cedeira, obligándose ésta a edificar sobre dicha finca un edificio de nueva construcción y a entregarle 35.000,00 euros y cinco de las viviendas que estaba previsto construir, y que se valoran en 314.254,58 euros, repercutiendo Winterra Inmobiliaria SA el 7% de IVA, en la cantidad de 21.997,82 euros.

Doña Nuria no actuó en ningún caso más que como particular, no teniendo la condición de empresario o profesional.

2º.- El 26 de mayo de 2015, se formalizó escritura pública de resolución de contrato de permuta por incumplimiento del comprador, recuperando la recurrente el terreno y reteniendo los 35.500 euros entregados. La contribuyente no recibió la correspondiente factura rectificativa.

3º.- Winterra S.A. se encuentra en situación de concurso, al haber sido así declarado por auto de 25 de enero de 2013, Concurso 419/2012/4-1 seguido ante Juzgado de lo Mercantil núm. 2 de La Coruña.

4º.- El 10 de diciembre de 2015 doña Nuria solicitó la devolución de ingresos indebidos de IVA por importe de 21.997,82 euros como consecuencia de la resolución del contrato de permuta formalizado en escritura pública de 4 de diciembre 2007 con la entidad Winterra Inmobiliaria, S.A.

5º.- Dicha solicitud fue desestimada por la AEAT Administración de El Ferrol al no apreciar que existiese ningún ingreso indebido en la autoliquidación presentada, sin perjuicio de que, como consecuencia de la resolución del contrato de permuta "procedería en su caso la emisión de la correspondiente factura rectificativa que anulase el IVA repercutido en 2007 y el nacimiento de las obligaciones que ello puede generar entre las partes intervinientes en la operación", según el párrafo final de la página 3 de la resolución.

No conforme con dicha resolución, la contribuyente interpuso recurso de reposición, completando la documentación en cuanto a la escrituras públicas aportadas, recurso que fue igualmente desestimado.

6º.- Contra la desestimación del recurso de reposición interpuso reclamación económico-administrativa NUM001, ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia.

El 24 de enero de 2019, el Tribunal Regional dictó resolución por la que desestimó la reclamación.

Dicha reclamación fue desestimada por resolución del TEAR de Galicia, al no apreciar que existiese ningún ingreso indebido en la autoliquidación presentada por la sociedad Winterra Inmobiliaria, S.A. en el período 4T/2007; señalando además que con la resolución de la operación de permuta en 2015 no se generaba tal derecho, sino que por esa operación, y en aplicación de lo dispuesto por el art. 89.Uno de la LIVA, procedería en su caso la emisión de la correspondiente factura rectificativa que anulase el IVA repercutido en 2007, y el nacimiento de las obligaciones que ello puede generar entre las partes intervinientes en la operación.

7º.- Doña Nuria interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el núm. 15297/2019 ante la Sección 4ª Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia.

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

**TERCERO.-** *La cuestión de interés casacional y la fundamentación de la sentencia recurrida.*



El auto de 11 de diciembre de 2020, de la Sección de Admisión de esta Sala establece la cuestión de interés casacional consistente en:

2.1 Determinar si, el ingreso realizado por una empresa de la cuota de IVA, repercutida a un particular cedente de un terreno en el marco de un contrato de permuta que termina por ser resuelto, tiene la consideración de indebido y puede solicitarse su devolución mediante el procedimiento previsto en el artículo 221 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

2.2 Aclarar si, el sujeto repercutido, que no tiene obligación de realizar declaraciones-liquidaciones de IVA, está legitimado para solicitar a Hacienda la devolución de la cuota que satisfizo mediante el ejercicio de las opciones que procedan contempladas en el artículo 89.5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, o solo puede ser el sujeto pasivo del impuesto el que inste la rectificación o la devolución.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1 El artículo 89.5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.2 El artículo 221.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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".

La Sala de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

"SEGUNDO. La recurrente considera que el procedimiento seguido -devolución de ingresos no debidos- es el correcto, citando la STSJ Valencia 515/2017, sentencia 92/2019 del TSJ Castilla-León.

El letrado del Estado con cita de la sentencia 196/2019 de este Tribunal considera correcta la actuación de la AEAT/TEAR.

[...]

Como indicamos, consideramos que, en casos como el presente, la única opción ejercitable es la B del artículo 89.5, ya que no podemos hablar de ingresos no debidos, y resulta más acorde con el sistema de gestión del IVA.

Es a través de factura o documento sustitutivo como se documentan las operaciones gravadas por el IVA. En ella ha de constar, entre otras cuestiones, la base imponible y la cuota de IVA percibida en la operación documentada. Por eso, es requisito imprescindible para la modificación de la base imponible la emisión de factura rectificativa o documento sustitutivo, tal y como requiere el artículo 24 RIVA (RCL 1992, 2834 y RCL 1993, 404). La factura rectificativa ha de ser enviada al destinatario de la operación cuya base imponible se pretende reducir. Tanto la emisión como la remisión de la factura se erigen como condición necesaria para la reducción de la base imponible ex artículo 24.1 RIVA.

Lo que mantiene este Tribunal es el criterio que establece la resolución del TEAC de 12.12.2018: [...]

Por tanto cuando, como consecuencia de la repercusión indebidamente realizada, nos encontremos ante un ingreso indebido, el sujeto pasivo que repercutió improcedentemente puede optar por aplicar esta primera posibilidad prevista en la letra a) y acudir al procedimiento de devolución de ingresos indebidos, anteriormente regulado en el Real Decreto 1963/1990 y ahora recogido en los artículos 14 y siguientes del RGRVA; mientras que en los demás supuestos en los que no hubo un ingreso indebido el sujeto pasivo deberá acudir al procedimiento previsto en la letra b) del artículo 89.cinco, párrafo tercero de la Ley 37/1992 (RCL 1992, 2786), y regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación, estando obligado en este caso a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

[...]

Por lo tanto, y sin perjuicio de reconocer que es una cuestión en la que existe una divergencia de criterios en los tribunales, consideramos correcto el criterio de la AEAT y TEAR, lo que nos lleva a desestimar el recurso".

**CUARTO.- Argumentación de las partes.**

La representación de doña Nuria, mediante escrito registrado el 8 de febrero de 2021, interpuso el recurso de casación en el que aduce que "[...] la recurrente, no se dedujo el IVA soportado por la permuta al ser persona física, y no actuar como empresario, de forma que, resuelto el contrato lo procedente era realizar la rectificación correspondiente en el momento en el que se produce dicha rectificación en la base imponible del Impuesto,



que tuvo lugar en el 2015. Nada impide al sujeto repercutido solicitar la devolución de ingresos indebidos, y que le sean devueltas las cantidades ingresadas a la Hacienda pública [...] y [...] el procedimiento a seguir tiene que ser es el recogido en el artículo 221 de la Ley 58/2013, pues nos encontramos ante el supuesto de la letra d) del número 1 de dicho precepto", resultando de todo punto imposible [...] recuperar su importe a través del procedimiento al que le remite la Administración Tributaria y el TEAR, puesto que la regularización de la situación tributaria en la declaración-liquidación identificativa puede llevarla a cabo quien haya formulado la declaración-liquidación, en este caso la empresa, pero no la persona física que ha abonado el impuesto al serle repercutido" (pág. 11 del escrito de interposición).

Finalmente solicita el dictado de sentencia [...] por la que, casando y anulando la Sentencia recurrida ya referenciada, se estime plenamente nuestro recurso en los términos interesados, condenándose a la parte recurrida a que reconozca el derecho de la recurrente a recibir la devolución del ingreso por IVA por importe de 21.997,82 euros , más los intereses legales desde la fecha de la reclamación, (el 10-12-2.015), con condena en costas".

En su escrito de oposición, el abogado del Estado en representación de la recurrida, Administración General del Estado, sostiene que [...] no estamos ante un ingreso indebido [...]", de modo que [...] la devolución tiene lugar por quedar sin efecto el acto o negocio originario, esa es la causa, pero ello no lo convierte en un ingreso indebido [...]" (págs. 11-12 del escrito de oposición). Asimismo argumenta sobre [...] la imposibilidad de reconocer el derecho a instar la devolución en el presente caso, a pesar de que pueda admitirse en abstracto la legitimación del sujeto que soportó la repercusión para instar la devolución (en la actualidad la rectificación de la autoliquidación del sujeto pasivo), porque no estamos ante un ingreso "indebido", sino que era bien debido y aceptado como tal por la hoy recurrente" (pág. 16), y suplica a la Sala [...] dicte sentencia por la que, fijando como doctrina la que se postula en el apartado anterior, desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho".

#### **QUINTO.-** *Marco normativo y doctrina jurisprudencial.*

Los preceptos relevantes para la resolución del litigio son, por una parte, el art. 89.5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido ["LIVA"], que se intitula "Rectificación de las cuotas impositivas repercutidas", y el art. 221 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"], sobre devolución de ingresos indebidos.

El art. 89 de la LIVA que dispone lo siguiente:

"Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80.

Dos. Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación cuando, no habiéndose repercutido cuota alguna, se hubiese expedido la factura correspondiente a la operación.

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, no procederá la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas en los siguientes casos:

1.º Cuando la rectificación no esté motivada por las causas previstas en el artículo 80 de esta Ley, implique un aumento de las cuotas repercutidas y los destinatarios de las operaciones no actúen como empresarios o profesionales, salvo en supuestos de elevación legal de los tipos impositivos, en que la rectificación podrá efectuarse en el mes en que tenga lugar la entrada en vigor de los nuevos tipos impositivos y en el siguiente.

2.º Cuando sea la Administración Tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho sujeto pasivo participaba en un fraude, o que sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude.

Cuatro. La rectificación de las cuotas impositivas repercutidas deberá documentarse en la forma que reglamentariamente se establezca.



Cinco. Cuando la rectificación de las cuotas implique un aumento de las inicialmente repercutidas y no haya mediado requerimiento previo, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo establecido en los artículos 26 y 27 de la Ley General Tributaria.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la rectificación se funde en las causas de modificación de la base imponible establecidas en el artículo 80 de esta Ley o se deba a un error fundado de derecho, el sujeto pasivo podrá incluir la diferencia correspondiente en la declaración-liquidación del periodo en que se deba efectuar la rectificación.

Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por cualquiera de las dos alternativas siguientes:

- a) Iniciar ante la Administración Tributaria el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.
- b) Regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

En los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, el sujeto pasivo deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que fueron declaradas las cuotas devengadas".

Asimismo, habida cuenta de que en la sentencia recurrida se niega la condición de indebido al ingreso cuyo reembolso se pretende, es necesario tomar en consideración lo dispuesto en el art. 221 de la LGT, que disciplina el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, y en particular su apartado 1 que dispone que:

"1. El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.
- b) Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación.
- c) Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción. En ningún caso se devolverán las cantidades satisfechas en la regularización voluntaria establecida en el artículo 252 de esta Ley.
- d) Cuando así lo establezca la normativa tributaria".

Y en el apartado 4 del art. 221 precisa que "[...] 4. 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 artículo 120 de esta ley [...]".

La cuestión de interés casacional tiene dos apartados. Respecto a la cuestión relativa a la legitimación del sujeto repercutido, que no tiene obligación de realizar declaraciones-liquidaciones de IVA, para solicitar a Hacienda la devolución de la cuota que satisfizo, mediante el ejercicio de las opciones que procedan contempladas en el artículo 89.5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, se ha fijado doctrina jurisprudencial en nuestra STS de 28 de febrero de 2022 (rec. cas. 191/2020), en la que, con cita de la anterior STS de 25 de septiembre de 2014 (rec. cas. 3394/2013), se declara que el sujeto repercutido, que no tiene obligación de realizar declaraciones-liquidaciones de IVA, está legitimado para solicitar a Hacienda la devolución de la cuota que le fueron repercutidas.

En efecto, en la STS de 25 de septiembre de 2014, cit., afirmamos:

"[...] A diferencia del sistema normativo anterior, en el Derecho interno actual, tras la atribución del carácter de obligado tributario a quien sufre la repercusión ( artículo 35.2.g) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), se ha reconocido su legitimación para solicitar la devolución, a través del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, sobre revisión en materia administrativa (art. 14). Así lo pusimos de relieve en la sentencia de 7 de diciembre de 2011 (rec. cas. 2693/2008) en la que llegábamos a la conclusión de que quien soporta la repercusión tiene legitimación para iniciar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos por ostentar la condición de interesado.



En el sistema normativo actual, la Ley General Tributaria 58/2003 dispone que la Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios o a sus sucesores los ingresos que indebidamente se hubieren realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, conforme al procedimiento establecido en el artículo 221 de la Ley. Son obligados tributarios, entre otros: "a) Los contribuyentes. b) Los sustitutos del contribuyente. c) Los obligados a realizar pagos fraccionados. d) Los retenedores. e) Los obligados a practicar ingresos a cuenta. f) Los obligados a repercutir. g) Los obligados a soportar la repercusión. h) Los obligados a soportar la retención. i) Los obligados a soportar los ingresos a cuenta. j) Los sucesores. k) Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos". Como se ve, "los obligados a soportar la repercusión" son, también, obligados tributarios.

El artículo 221 de la LGT, al regular el "procedimiento para la devolución" diferencia entre legitimados para instar el reconocimiento del derecho a la devolución y los titulares del derecho a percibirla en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Hay que acudir, pues, a los reglamentos de ejecución de la LGT. Es esencial, en este punto, el 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, cuyo artículo 14 lleva como título: "Legitimados para instar el procedimiento de devolución y beneficiarios del derecho a la devolución".

En el precepto citado se distingue perfectamente a las personas o entidades que tienen derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos y a las que tienen derecho a obtener la devolución de los ingresos indebido. Entre los primeros están los obligados tributarios que hubieran realizado ingresos indebidos en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias y la persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiere a tributos para los que exista una obligación legal de repercusión. Entre los segundos, tienen derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos "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" (art. 14.2.c) y en el apartado 4 del precepto que analizamos se dispone que cuando la devolución de ingresos indebidos hubiese sido solicitada por el obligado tributario que repercutió las cuotas, la devolución se realizará directamente a la persona o entidad que hubiese soportado indebidamente la repercusión.

Lo mismo reitera después el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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, al regular en su artículo 129 las "Especialidades en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta o cuotas soportadas [...]".

Así pues, en relación con la segunda cuestión, habría de declararse la siguiente doctrina, reiterando lo dicho en nuestra STS de 28 de febrero de 2022 (rec. cas. 191/2020): el sujeto repercutido en una operación de entrega de bienes sujeta a IVA, que no tiene obligación de realizar declaraciones-liquidaciones de IVA, está legitimado para solicitar a Hacienda la devolución de la cuota que le fueron repercutidas. Ya se ha dicho que la actora y hoy recurrente, doña Nuria no actuó en la operación en que se devengó el IVA que le fue repercutido más que como particular, no teniendo la condición de empresario o profesional

**SEXTO.-** *Sobre el derecho del sujeto repercutido a la devolución de ingresos indebidos previa rectificación de autoliquidación efectuada por el sujeto pasivo del IVA.*

Volvamos ahora sobre la primera cuestión de interés casacional consistente en determinar si el ingreso realizado por una empresa de la cuota de IVA, repercutida a un particular cedente de un terreno en el marco de un contrato de permuta que termina por ser resuelto, tiene la consideración de indebido y si la persona que fue repercutida puede solicitar su devolución mediante el procedimiento previsto en el artículo 221 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Aunque la redacción de la cuestión de interés casacional no lo menciona explícitamente, es necesario analizar la legitimación respecto a la legitimación para instar la rectificación de la autoliquidación y la relación entre este procedimiento y la devolución del ingreso indebido que por este procedimiento pudiera determinarse, pues estaríamos ante un caso, no de reconocimiento del derecho a la devolución mediante un procedimiento de revisión ( art. 221.1 LGT), sino en virtud de un previo procedimiento de rectificación de una autoliquidación ( art. 221.4 LGT) que, en este caso, se debería a la reducción de la base imponible.

En este punto, hay que recordar las características del sistema de devengo del IVA en el caso de pagos anticipados. El art. 75 de la LIVA, al regular el devengo del impuesto cuando se trate de entrega de bienes, dispone en su apartado Uno.1º, que se devengará el impuesto, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable. Aclarando, en





el párrafo siguiente que "no obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente".

Y en el apartado Dos del mismo artículo se establece el tratamiento que debe darse a los "pagos anticipados" al disponer que en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Ahora bien, la eventualidad de circunstancias que afecten a la base imponible que se hubiere devengado mediante un pago anticipado, como es el caso que nos ocupa, se contempla en el art. 80 de la LIVA, que respecto a la modificación de la base imponible señala en su apartado Dos lo siguiente:

"Cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente".

En el caso de autos consta que la resolución del contrato de permuta se produjo por escritura pública de resolución de aquel contrato, formalizada el 26 de mayo de 2015, con recuperación del terreno por la transmitente, y reteniendo los 35.500 euros entregados a cuenta por la adquirente, que no expidió la correspondiente factura rectificativa. No se cuestiona que fue declarado en su momento (4 trimestre 2007) el IVA repercutido en el acto de transmisión producido con motivo de la permuta pues aunque la Administración hizo mención a la ausencia de aportación de factura en la resolución denegatoria, de la escritura pública de cesión consta declarado que la cantidad de 21.997,82 euros fue abonada en tal concepto por la transmitente, y la Administración, disponiendo de los antecedentes necesarios, no hace constar ningún elemento que desvirtúe que tal cantidad fue objeto de la correspondiente declaración en la autoliquidación de IVA de la empresa que repercutió dicha cuota.

La Administración se limita a argumentar que el devengo del IVA fue debido en su momento, y que por tanto no puede conceptuarse como "ingreso indebido" a los efectos del procedimiento para la declaración de ingresos indebidos, debiendo acudirse necesaria y exclusivamente al procedimiento de rectificación de factura y regularización de la declaración liquidación que prevé el art. 89.cinco b) de la LIVA.

Tal y como precisa este precepto, ese procedimiento tiene como consecuencia que el sujeto pasivo, en este caso la empresa que adquirió por permuta, reintegre al destinatario de la operación -en este caso la transmitente- el importe de las cuotas repercutidas en exceso. Ahora bien, ya se ha dicho que no consta que la empresa expidiera factura rectificativa, encontrándose en situación de concurso. Por otra parte, la recurrente, repercutida en el importe del IVA correspondiente a la permuta que ha sido resuelta, no se dedujo el IVA soportado por la permuta, al ser persona física y no actuar como empresario, de forma que, resuelto el contrato y recuperado el terreno, respecto a las cuotas del IVA repercutido por la operación resuelta, lo procedente era realizar la rectificación correspondiente en el momento en el que se produce dicha rectificación en la base imponible del Impuesto. Pero ya se ha dicho que tal rectificación mediante el proceso de factura rectificativa no consta realizado.

Sin embargo, la cuestión no es que ese ingreso fuera en su momento debido, pues sin perjuicio de que ello es así, no cabe olvidar que con la resolución contractual y la restitución de la prestación anticipada que origina el devengo del IVA, estamos en la situación que, en la dinámica del IVA, determinaría una minoración de la base imponible con la correspondiente reducción de las cuotas soportadas y repercutidas que, conforme al art. 89.cinco de la LIVA, puede ser regularizado mediante el referido procedimiento ordinario de rectificación de factura y regularización en los términos del apartado b del art. 89.cinco de la LIVA, con posterior reintegro de las cuotas repercutidas en exceso al destinatario de la operación. Ahora bien, no cabe olvidar que el propio art. 89.cinco de la LIVA prevé que el sujeto pasivo podrá optar por otra vía alternativa, prevista en el apartado a) del mismo precepto, y por tanto, alcanzar el mismo resultado mediante la iniciación ante la Administración Tributaria del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el art. 120.3 de la LGT, y en su normativa de desarrollo. No parece suscitar duda que el resultado final de ese otro procedimiento de rectificación de autoliquidaciones por el que se puede optar, debe ser el mismo alcanzado a través del mecanismo de rectificación de factura y regularización del apartado b), que no es otro que el reintegro de las cuotas repercutidas en exceso al repercutido

Por tanto, se trata de un procedimiento previo para determinar si es procedente o no la rectificación de la autoliquidación, y por tanto, si como resultado de la eventual rectificación de la autoliquidación, existe un ingreso que ha devenido en indebido.



El art. 120.3 de la LGT, al que remite el art. 89.cinco.a) de la LIVA establece que "3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente".

El desarrollo reglamentario se efectúa en el art. 14.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, reglamento general de la LGT en materia de revisión en vía administrativa que reconoce a los obligados tributarios el derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos:

"[...] 2. Tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades:

a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado el ingreso indebido, salvo en los casos previstos en los párrafos b) y c) de este apartado, así como los sucesores de unos y otros.

b) La persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a cuenta, cuando el ingreso indebido se refiera a retenciones soportadas o ingresos a cuenta repercutidos. No procederá restitución alguna cuando el importe de la retención o ingreso a cuenta declarado indebido hubiese sido deducido en una autoliquidación o hubiese sido tenido en cuenta por la Administración en una liquidación o en una devolución realizada como consecuencia de la presentación de una comunicación de datos".

Y el art. 129 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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, establece el desarrollo del procedimiento para rectificación de autoliquidaciones. En su apartado 1 dice que: "1. Cuando una autoliquidación presentada hubiese dado lugar a un ingreso indebido de retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas a otros obligados tributarios, la legitimación para solicitar la rectificación, así como el derecho a obtener su devolución, se regulará por lo dispuesto en los artículos 32 y 221.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en las disposiciones reglamentarias dictadas en su desarrollo". El art. 32.1 de la LGT dispone que: "La Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 221 de esta ley". Y son obligados tributarios, entre otros, los obligados a soportar la repercusión, a tenor del art. 35.2.g) de la LGT. Consecuentemente, dado que el eventual derecho a la devolución de ingreso indebido dimana del resultado de un procedimiento de rectificación de autoliquidación, el art. 120.3 establece que el obligado tributario que considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses, podrá instar la rectificación de la misma en los términos del procedimiento reglamentario al que remite. El art. 129 del Real Decreto 1065/2007 recoge que: "2. Los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas podrán solicitar y obtener la devolución de acuerdo con lo previsto en el 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 el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo", y para ello -prosigue- "podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación en la que se realizó el ingreso indebido conforme al apartado 4 de este artículo". Y aunque el apartado 3 distingue efectivamente un doble posibilidad para el sujeto que efectuó la repercusión en el IVA, bien a través del procedimiento de rectificación de autoliquidación o por regularizar la situación tributaria por el procedimiento ya descrito de expedir factura rectificativa, conforme al apartado b del art. 89.cinco de la LIVA, esta doble vía no existe para el sujeto que soportó la repercusión, que dispone tan solo del procedimiento habilitado en el art. 129.4 del RD 1065/2007 (que remite al art. 14 del Real Decreto 520/2005), con una serie de especialidades que, entre otros elementos, permiten la intervención del sujeto u obligado tributario que repercutió, como así ocurrió en el seguido por la Administración demandada, sin que el sujeto pasivo que repercutió la cuota efectuara alegación alguna.

La Administración, en la resolución final del procedimiento seguido, no cuestionó de manera explícita la realidad de la cuantía de la cuota repercutida, como tampoco la efectiva resolución del contrato con modificación de la base imponible, y, por ende, de la pertinencia de rectificar en lo necesario la autoliquidación del IVA 300, 4 trimestre de 2007. Y en la resolución del recurso de reposición reconoce que las carencias documentales que apunto en la resolución denegatoria de la rectificación, fueron solventadas por la solicitante en el escrito de interposición del recurso de reposición.

En definitiva, ante el incumplimiento por el sujeto pasivo del procedimiento ordinario de rectificación y regularización de las cuotas repercutidos en exceso, nada impide reconocer al particular cedente de un terreno en el marco de un contrato de permuta que termina por ser resuelto, y que ha soportado la repercusión de cuotas por IVA por la entrega anticipada, la facultad de instar el correspondiente procedimiento de rectificación de la autoliquidación, así como el derecho, de cumplirse todos los requisitos para, una vez determinado el importe en que hubiera ser rectificada la autoliquidación, y acredita la reducción de la base imponible del IVA,



y consecuentemente el exceso en las cuotas repercutidas, obtener la devolución de este exceso como ingreso tributario indebido.

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

La abogacía del Estado solicita que, "[...] para el caso que se estime el recurso, se retrotraigan las actuaciones para que la Administración tributaria compruebe que concurren los requisitos para proceder a la devolución (todos los datos del pago de ese IVA los tiene, están en la empresa en concurso de acreedores y aquí no hay datos para saber de las incidencias de este ingreso de IVA que se efectuó como debido en su día) [...]". En efecto, el derecho a la devolución indebida es la consecuencia de la eventual rectificación de la autoliquidación. En este caso, la Administración, ya se ha dicho, ha dispuesto de los elementos necesarios para ordenar de forma adecuada el procedimiento de rectificación de la autoliquidación. Sin embargo, sus distintas resoluciones en el curso de ese procedimiento, no cuestionan de manera explícita, y con base en los antecedentes de que dispone, la realidad de la cuantía de la cuota repercutida, como tampoco la efectiva resolución del contrato con modificación de la base imponible, y, por ende, de la pertinencia de rectificar en lo necesario la autoliquidación del IVA 300, 4 trimestre de 2007, no cuestionado la corrección de la cantidad interesada por la solicitante, que asciende a 21.997,82 euros.

En consecuencia, procede estimar el recurso de casación, así como el recurso contencioso-administrativo formulado, y anular los actos impugnados por no ser conformes a derecho, reconociendo a la actora el derecho a la rectificación de la autoliquidación efectuada por Winterra S.A, o la entidad mercantil sucesora de la misma, en lo relativo a la cuota por IVA que le fue repercutida a doña Nuria por razón de la operación de permuta de terrenos efectuada en la escritura pública de 4 de diciembre de 2007, y resuelta en escritura pública de 26 de mayo de 2015, antes reseñadas, y a que le sea devuelta por la Hacienda Pública la cantidad de 21.997,82 euros que fue ingresada en concepto del IVA que le fue repercutido, más los intereses de demora que, siendo una rectificación de autoliquidación derivada de la normativa del IVA ( art. 120.3 LGT), se devengan desde el transcurso del plazo de seis meses desde el día 10 de diciembre de 2015 en que solicito su devolución en vía administrativa, hasta la fecha en que se ordene el pago.

**OCTAVO.-** *Las costas.*

Respecto a las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 LJCA. En cuanto a las de la instancia, se mantiene el pronunciamiento contenido al respecto en la sentencia recurrida, habida cuenta de las serias dudas de derecho que la cuestión ha suscitado ( art. 129.1 LJCA).

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas en los fundamentos quinto y sexto:

**1.-** Haber lugar al recurso de casación núm. 5052/2020, interpuesto por la representación procesal de doña Nuria contra la sentencia núm. 294/2020, de 1 de julio, de la Sección 4ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, que desestimó el recurso 15297/2019, promovido contra la resolución de 24 de enero de 2019, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia que desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la denegación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación IVA-4T-2017. Casar y anular la sentencia recurrida

**2.-** Estimar el recurso contencioso-administrativo registrado con el número 1597/2019 ante la sala de instancia, interpuesto por la representación procesal de doña Nuria contra la resolución de 24 de enero de 2019, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia en expediente NUM001 que desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la denegación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación IVA-4T-2017 y devolución de ingresos indebidos instada por doña Nuria en expediente núm. NUM007 de la Administración de Ferrol, de la Delegación Especial de Galicia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, declarando procedente la rectificación de la autoliquidación solicitada, así como la devolución a doña Nuria, como ingreso tributario indebido, de la suma de 21.997,82 euros, más la cantidad por intereses de demora conforme a lo expresado en el FD séptimo.

**3.-** Hacer el pronunciamiento sobre las costas, en los términos previstos en el último fundamento.

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

Así se acuerda y firma.