



Roj: **STS 1557/2021 - ECLI:ES:TS:2021:1557**

Id Cendoj: **28079130022021100174**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **22/04/2021**

Nº de Recurso: **1367/2020**

Nº de Resolución: **550/2021**

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

Ponente: **JOSE DIAZ DELGADO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ AND 11980/2019,**
ATS 5575/2020,
STS 1557/2021

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 550/2021

Fecha de sentencia: 22/04/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1367/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 20/04/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

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

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1367/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 550/2021

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Díaz Delgado



D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 22 de abril de 2021.

Esta Sala ha visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los señores arriba anotados, el recurso de casación que con el número 1367/2020 ante la misma pende de resolución, interpuesto por el procurador don Feliciano García-Recio Gómez, en representación de la mercantil [REDACTED] contra la sentencia dictada el 10 de junio de 2019 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, que desestimó el recurso número 250/2017 promovido frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 27 de enero de 2017, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa número 41-08648-2013 y acumuladas formuladas en asunto relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido ("IVA").

La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 19 de diciembre de 2019, habiendo comparecido ambas partes, [REDACTED], recurrente, representada por el procurador don Feliciano García-Recio Gómez, y la Administración General del Estado, recurrida, en la representación que le es propia, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva que copiada literalmente dice:

"Desestimamos el presente recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEARA referenciada en los antecedentes de esta sentencia. 2. Condenamos a las costas procesales a la recurrente, con el límite de 1.000 €, por todos los conceptos, más la cantidad que, en su caso, pueda resultar del impuesto sobre el valor añadido devengado y que, de acuerdo con la ley, pueda ser incluida en las costas".

SEGUNDO.- Recibidas las actuaciones, el 16 de julio de 2020 de la Sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo resolvió:

"1º) Admitir el recurso de casación RCA/1367/2020, preparado por la mercantil [REDACTED] contra la sentencia dictada el 10 de junio de 2019 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, en el recurso número 250/2017.

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

Determinar si en los supuestos en que se practique una regularización por parte de la Administración tributaria, al considerar que resulta improcedente la repercusión de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, dicha regularización debe abarcar tanto a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido indebidamente soportado como a la devolución de las cuotas soportadas, de modo que conlleve el reconocimiento del derecho a la devolución de los ingresos indebidos o, por el contrario, ha de limitarse a la negación de la deducibilidad del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por las cuotas indebidamente repercutidas.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 14.2.c) 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."

TERCERO.- La representación de la parte recurrente presentó escrito de interposición de su recurso de casación en el que solicitaba la estimación del recurso.

El Abogado del Estado, en el trámite de oposición al recurso de casación que le fue conferido, argumentó haciendo uso de la habilitación conferida por Providencia de la Sala de 6-10-2020, "que no existen razones para que la Sala dicte una sentencia de signo diferente del recogido en la sentencia testigo de referencia (en realidad, varias sentencias, entre otras, las 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 los que se sostiene la interpretación jurídica aquí propugnada por la mercantil recurrente. En cualquier caso y dada la posición procesal de esta parte, solicitamos una sentencia desestimatoria del recurso de casación. Además,



si se estimare el recurso, la incidencia sobre la sanción habría de limitarse a la parte correspondiente a la operación controvertida que consiste en la transmisión de un inmueble efectuado a la parte recurrente por la entidad [REDACTED].

QUINTO. - Se señaló para votación y fallo la fecha de 20 de abril de 2021, en que tuvo lugar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia según el auto de admisión del recurso de casación.

La parte dispositiva del auto se expresa así:

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

Determinar si en los supuestos en que se practique una regularización por parte de la Administración Tributaria, al considerar que resulta improcedente la repercusión de las cuotas del IVA, dicha regularización debe abarcar tanto a la deducción del IVA indebidamente soportado como a la devolución de las cuotas soportadas, de modo que conlleve el reconocimiento del derecho a la devolución de los ingresos indebidos o, por el contrario, ha de limitarse a la negación de la deducibilidad del IVA soportado por las cuotas indebidamente repercutidas.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 14.2.c) del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, 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."

SEGUNDO.- Referencia a las sentencias precedentes 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).

Decíamos en esta última sentencia lo siguiente:

"OCTAVO.- 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 nos encontramos es aquí 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.

NOVENO. - 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: "esta 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, ref. 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."

DÉCIMO.- 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 repercutidos, 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.

Debe aclararse, en orden a esa investigación complementaria que resulta necesaria, que está referida a la averiguación del concreto hecho de si los repercutidores hicieron o no el ingreso de las cantidades repercutidas, o si lo hicieron en una cantidad inferior a la que resultaba procedente.

Y tiene también que subrayarse que, en el caso de que el resultado de la averiguación sea la constatación de un no ingreso, o de un incorrecto ingreso inferior, la labor investigadora podrá extenderse, asimismo, a comprobar si en ese concreto incumplimiento tributario hubo una colaboración de los repercutidos (en razón de la vinculación que hayan mantenido con los repercutidores); y la íntegra regularización final podrá ponderar las consecuencias jurídicas de la colaboración en ese específico incumplimiento tributario que comportaría el no ingreso de lo repercutido.

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 Aston, 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, Bono, C-285/11 ; y de 18 de diciembre de 2014, [REDACTED] 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 impuesto 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 la recurrente 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.

DECIMOPRIMERO.- Contenido interpretativo de esta sentencia.

Teniendo en consideración la cuestión suscitada en el auto de admisión, con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA , procede, en función de todo lo razonado precedentemente, declarar que, 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".

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

Consecuentemente, ha lugar al recurso de casación contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, al remitir al recurrente a un ulterior procedimiento de devolución, en contra del contenido interpretativo que se acaba de expresar, sentencia que se casa y anula.

Procede estimar el recurso contencioso-administrativo con retroacción de actuaciones a la fase de inspección para que en su caso se giren las liquidaciones teniendo en cuenta la jurisprudencia antes citada.

CUARTO.- Costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, respecto de las costas de la casación cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLO

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

Primero.- Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia que, 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.

Segundo.- Declarar haber lugar al recurso de casación número 1367/2020, interpuesto por el procurador don Feliciano García-Recio Gómez, en representación de la mercantil [REDACTED] contra la sentencia dictada el 10 de junio de 2019 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, que desestimó el recurso número 250/2017 promovido frente a la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Andalucía de 27 de enero de 2017, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa número 41-08648-2013 y acumuladas formuladas en asunto relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido ("IVA"), sentencia que se casa y anula.

Tercero.- Estimar el recurso contencioso-administrativo ,en los términos del fundamento jurídico tercero.

Cuarto.- No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

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

Así se acuerda y firma.