



Roj: **STS 3051/2020 - ECLI:ES:TS:2020:3051**

Id Cendoj: **28079130022020100455**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **02/10/2020**

Nº de Recurso: **3212/2018**

Nº de Resolución: **1250/2020**

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

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CL 618/2018,**  
**ATS 7670/2018,**  
**STS 3051/2020**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.250/2020**

Fecha de sentencia: 02/10/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3212/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 29/09/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD SEC.1

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 3212/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1250/2020**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado



D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 2 de octubre de 2020.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda, por los Magistrados Excmos. Sres. anotados al margen, el presente recurso de casación con el núm. 3212/2018, interpuesto por AUTOBUSES URBANOS DE LEÓN, S.A.U., representada por la procuradora, doña Ana Tartiere Lorenzo, contra la sentencia dictada el 5 de febrero de 2018 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede Valladolid, en el recurso 174/2017, relativo al impuesto sobre el valor añadido.

Ha comparecido como parte recurrida la Administración General del Estado y en su representación y defensa, el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

**a)** Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 5 de febrero de 2018 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede de Valladolid, que desestimó el recurso 174/2017, interpuesto por la mercantil AUTOBUSES URBANOS DE LEÓN, S.A.U. (en adelante, ALESA) contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, con sede en Valladolid, de 30 de septiembre de 2016 que, a su vez, desestimó la reclamación económico-administrativa núm. 24/2079/2014, referida a las declaraciones del impuesto sobre el Valor Añadido de los años 2009 y 2010.

**b)** Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, enumerados en la sentencia objeto del presente recurso y en la resolución administrativa, son los siguientes:

1.- Con fecha 25 de octubre de 2013 se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de carácter general respecto del obligado tributario ALESA, alcanzando a la comprobación del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009 y 2010.

Concluidas las actuaciones, se incoó el día 2 de julio de 2014, el acta número 72423015, tramitada en disconformidad, por el Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos mensuales de declaración comprendidos entre octubre del ejercicio 2009 y diciembre del ejercicio 2010, y en la que se propone una cuota tributaria a ingresar, de 61.979,85 euros.

Tras la formulación de alegaciones por el obligado tributario, la Inspector Regional Adjunta dictó acuerdo de liquidación en el que se confirmaba la propuesta contenida en el acta, excepto en lo relativo a los intereses de demora que se rectificaron, resultando una deuda tributaria total de 74.135,61 euros.

La regularización practicada eliminaba el IVA deducible correspondiente a las facturas recibidas por el obligado tributario de la sociedad vinculada Transportes Unidos, S.L.U., (en adelante TUNISA) al considerar la Inspección de los tributos que, desde un punto de vista material, el interesado no había acreditado la realidad de los servicios, ni su afectación a la actividad desarrollada, ni la utilidad que estos servicios le habían reportado a la entidad y, desde un punto de vista formal, la descripción de las operaciones que consta en las facturas no consigna los datos necesarios para la determinación de la base imponible del impuesto, incumpliendo el requisito exigido por la letra f) del artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (RD 1496/2003). El importe de las cuotas de IVA deducido total correspondiente a estas facturas recibidas por el obligado tributario en los periodos comprobados de los ejercicios 2009 y 2010 asciende a 63.000 euros.

Adicionalmente, no se admitió el carácter deducible de las cuotas soportadas correspondientes a las facturas recibidas por el obligado tributario de la empresa Distribuciones Goyo, S.A, por adquisición de frutos secos y golosinas, al considerar la Inspección que estos gastos no tienen correlación alguna con los ingresos de la



actividad. El importe total de las cuotas de IVA regularizadas por este concepto en los ejercicios comprobados, asciende a 689,25 euros.

Este acuerdo de liquidación fue notificado al obligado tributario el día 26 de septiembre de 2014.

2.- Disconforme con el anterior acuerdo de liquidación, el interesado interpuso recurso de reposición que fue desestimado por acuerdo de la Inspectora Regional Adjunta de fecha 28 de noviembre de 2014, lo que fue notificado al recurrente el día 1 de diciembre siguiente.

3.- Contra la resolución del recurso de reposición, el interesado interpuso el día 22 de diciembre de 2014, reclamación económico-administrativa, mostrando su disconformidad con la no admisión de las cuotas soportadas que constan en las facturas recibidas de la sociedad TUNISA sobre la base de las siguientes alegaciones:

Desde el punto de vista material, el obligado tributario consideraba suficientemente probada la existencia de los servicios prestados por TUNISA, así como el resto de extremos relativos a la necesidad y utilidad de los mismos.

Asimismo, en relación con la afirmación de la Inspección relativa a la duplicidad de gastos entre los servicios prestados por TUNISA y Alsa Grupo, S.L.U., el reclamante manifiesta que la Inspección no demuestra, ni concreta, qué servicios se han solapado.

Alegaba también, que por lo que se refiere al aspecto formal de las facturas recibidas, la Inspección señaló en el acta incoada que dichas facturas cumplían los requisitos formales establecidos por la norma, pero en el Acuerdo de Liquidación se adopta un criterio contrario, lo que supone un quebranto de la doctrina de los actos propios y con ella, de los principios de buena fe y confianza legítima en las relaciones entre la Administración y los particulares.

En caso de no estimarse lo anterior, planteaba, no admitir las cuotas controvertidas supondría un atentado contra el principio neutralidad que preside el IVA al suponer la pérdida de la posibilidad de ejercitar el derecho a la deducción.

Subsidiariamente, en el caso de que no se aceptase la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas por los servicios prestados por TUNISA la Administración Tributaria debería resarcirle de oficio por las cuotas repercutidas que fueron ingresadas en la Administración por TUNISA. La no aplicación del principio de regularización íntegra y la consiguiente devolución de ingresos indebidos, conlleva el enriquecimiento injusto de la Administración Tributaria.

En particular, por lo que se refiere a la previsión contenida en el artículo 129.2 2º párrafo del Reglamento General de Aplicación de los tributos, el reclamante considera que no es de aplicación ya que en este caso no es necesario instar la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por TUNISA pues la naturaleza indebida del ingreso tributario ya ha sido declarada como tal por la Dependencia Regional de Inspección de León en el curso de las actuaciones de comprobación.

4.- El Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, dictó resolución desestimatoria el 30 de noviembre de 2016 en la que consideraba que las pruebas aportadas por la mercantil, no determinaban la existencia de los servicios prestados por la empresa TUNISA a la que correspondían las facturas que habían sido objeto de regularización.

En su FJ 5º, la resolución aborda la cuestión planteada de forma subsidiaria por el ahora recurrente diciendo que:

"En relación con esta cuestión, el artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa (Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo), regula los legitimados para instar el procedimiento de devolución y los beneficiarios del derecho a la devolución, estableciendo en su apartado 2 que tendrán 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", pero sujetando este derecho, entre otros requisitos, a "que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas". Precisamente a este último requisito se refiere el artículo 129 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio), estableciendo lo siguiente:

"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 5812003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en las disposiciones reglamentarias dictadas en su desarrollo.

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. Para ello, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación en la que se realizó el ingreso indebido conforme al apartado 4 de este artículo.

A efectos del requisito prevista en el artículo 14.2.c).4.º del Reglamento general de desarrollo de la Ley 5812003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, se entenderá que el obligado tributario no tiene derecho a la deducción de las cuotas soportadas, cuando en un procedimiento de comprobación o inspección se declare que no procede la deducción de dichas cuotas por haber sido indebidamente repercutidas y el acto que hubiera puesto fin a dicho procedimiento hubiera adquirido firmeza".

Por lo tanto, frente a lo sostenido por el reclamante, se deduce claramente del artículo 129 del Reglamento de aplicación de los tributos que la situación en él contemplada es idéntica a la que ahora nos ocupa. El citado precepto no se limita a regular aquellas situaciones en las que, sin una previa actuación administrativa de comprobación, se insta por el obligado tributario la rectificación de la autoliquidación del sujeto pasivo que indebidamente repercutió una cuota tributaria, sino que expresamente considera no cumplido el requisito establecido en el artículo 14 del Reglamento de revisión en vía administrativa cuando el carácter indebido de la repercusión se haya puesto de manifiesto en virtud de un procedimiento de comprobación o inspección en el que se declare que no procede la deducción de dichas cuotas por haber sido indebidamente repercutidas, exigiendo que "el acto que hubiera puesto fin a dicho procedimiento hubiera adquirido firmeza", lo que no sucede en el presente caso, al versar precisamente esta reclamación económico-administrativa sobre el carácter deducible de las cuotas que la Administración ha considerado indebidamente repercutidas.

En definitiva, será a partir del momento en el que la liquidación ahora impugnada adquiera firmeza cuando comenzará el cómputo del plazo para obtener la devolución de lo indebidamente repercutido".

#### **SEGUNDO.** - *Recurso Contencioso-Administrativo.*

Frente a la anterior resolución desestimatoria, la interesada interpuso recurso contencioso administrativo que fue repartido a la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León con sede en Valladolid, donde fue registrado bajo el número de autos 174/2017 y, tras los oportunos trámites se dictó sentencia núm. 94/2018, de cinco de febrero.

En la sentencia, tras reproducir el contenido del art.129 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio), transcrito en el punto anterior, se fundamenta que:

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

#### **TERCERO.** - *Interposición del recurso.*



Contra la anterior Sentencia, la procuradora doña Ana Tartiere Lorenzo, en representación de Autobuses Urbanos de León, S.A.U., mediante escrito fechado el 5 de abril de 2018, preparó recurso de casación, en el que considera infringidos por la sentencia recurrida, 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 (BOE de 27 de mayo) ["RVA"] en relación con el artículo 129.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión en inspección tributaria y de desarrollo de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre) ["RGGI"].

1. La Sección tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede de Valladolid, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 2 de mayo de 2018 y por otro, de 9 de julio de 2018, la Sección de Admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, admitió a trámite el recurso de casación, en el que aprecia que concurren las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, precisando que la cuestión que presenta interés casacional 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, en relación con el artículo 129.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión en inspección tributaria y de desarrollo de los procedimientos de aplicación de los tributos".

La recurrente interpuso, por escrito de 27 de septiembre de 2018, recurso de casación en el que concreta las pretensiones deducidas en que este Tribunal: "Dicte en su día Sentencia fijando la interpretación de la norma estatal infringida -art. 14.2.c del RGRV- en relación con el art.129 RGGI, conforme a la fundamentación contenida en el cuerpo de este escrito y, con arreglo a ella, case y anule la Sentencia 94/2018, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, el 5 de febrero de 2018, al no estimar que la Administración debió acordar en unidad de acto la denegación de la deducibilidad de las cuotas de IVA y la devolución de lo indebidamente ingresado como consecuencia de la efectiva repercusión e ingreso por parte del repercutidor, en la medida en que tales artículos han de interpretarse a la luz de la jurisprudencia de ese Alto Tribunal, relativa al principio de "regularización íntegra" fundado en la seguridad jurídica constitucionalmente garantizada.

Estime en parte el recurso contencioso-administrativo 174/2017, en concreto, se estime lo pretendido de forma subsidiaria en el fundamento de derecho segundo del escrito de demanda, consistente en que procede el reconocimiento del derecho a la devolución de oficio de las cuotas de IVA controvertidas y, en consecuencia, llevar a cabo en la regularización la correspondiente compensación".

#### **CUARTO.- Oposición al recurso.**

La Abogado del Estado, en la representación que le es propia, formuló oposición al recurso de casación el 6 de marzo de 2019, solicitando su desestimación. En su escrito, sobre la pretensión deducida de contrario, concluye alegando que:

"la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia planteada en este recurso, sobre procedencia de la regularización íntegra cuando se considera improcedente la repercusión de las cuotas de IVA y por tanto se niega su deducibilidad, no puede tener una respuesta general, sino que exige atender e a las circunstancias de cada caso concreto. Y, en el supuesto específico de la sentencia de instancia, la doctrina de la regularización íntegra no resultaba aplicable".

#### **QUINTO.- Señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.**

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 29 de septiembre de 2020.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**





**PRIMERO.-** *Objeto del presente recurso de casación y posiciones de las partes en relación con la sentencia impugnada y cuestión con interés casacional.*

El objeto del presente recurso es determinar si ALESA tiene o no el derecho a obtener la devolución de las cuotas del IVA indebidamente soportadas por dicha entidad, por ser, a su vez, indebidamente repercutidas por Transportes Unidos, S.L. (TUNISA) en el seno de un procedimiento de inspección, sin necesidad de seguir un procedimiento de rectificación de la autoliquidación en la que se realizó el ingreso indebido. La clave es la interpretación de la "regularización íntegra" que este Tribunal ha aplicado en ocasiones anteriores. Las circunstancias concurrentes dan pie a las partes para sostener posturas diametralmente distintas.

Mediante auto de 9 de julio de 2018, la Sección de Admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, admitió a trámite el recurso de casación, en el que aprecia que concurren las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, precisando que la cuestión que presenta interés casacional 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".

**SEGUNDO-** *Remisión parcial a las Sentencias 1247/2019, de 25 de septiembre de 2019 (rec. 4786/2017), 1352/2019, de 10 de octubre de 2019 (rec. 4153/2017) y 1388/2019, de 17 de octubre de 2019 (rec. 4809/2017).*

El presente recurso es sustancialmente igual a los recursos resueltos por las tres sentencias identificadas en el encabezamiento de este fundamento segundo, de manera que por razones de seguridad jurídica y de unidad de criterio reiteramos lo que en ellas se manifiesta, sin más modificaciones que las precisas -incluidas la numeración de sus fundamentos- para adaptarlas al caso que ahora enjuiciamos.

**TERCERO.-** *La delimitación de la controversia: las perspectivas sustantiva y procedimental.*

Con relación a esta cuestión subyace un doble planteamiento que conviene tener en cuenta. Una cosa es, por un lado, determinar y, en su caso, declarar la existencia del derecho a la devolución de las cuotas y, otra distinta, 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 presente caso, la sentencia objeto de este recurso de casación, si bien considera que el derecho a la regularización completa, incluso de oficio, ha sido reconocido por un criterio jurisprudencial constante, desestima el recurso contencioso administrativo y acuerda que por la Administración se inicie de oficio un procedimiento de devolución de ingresos sin prejuzgar su resultado.

De este modo, la Sala de Castilla y León se pronuncia desde esa segunda perspectiva, la 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.

Desde la óptica sustantiva, en casos como el que nos ocupa, es decir, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades (en este caso, antes de concluirse su improcedencia, las cuotas soportadas por Autobuses urbanos de León, S.A.) únicamente procederá la devolución cuando concurren los requisitos expresados por 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.

El artículo 14 se refiere a los legitimados para instar el procedimiento de devolución y beneficiarios del derecho a la devolución:

"(...) 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.

Cuando el ingreso a cuenta declarado indebido no hubiese sido repercutido, las personas o entidades indicadas en el párrafo a). No procederá restitución alguna cuando el importe del ingreso a cuenta 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, sin perjuicio de las actuaciones que deba desarrollar el receptor de la renta para resarcir a la persona o entidad que realizó el ingreso a cuenta indebido.

c) La persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades. No obstante, únicamente procederá la devolución cuando concurren los siguientes requisitos:

1.º Que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura cuando así lo establezca la normativa reguladora del tributo.

2.º Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas. Cuando la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo tenga derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas o satisfechas por la misma, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando dicha persona o entidad las hubiese consignado en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.

No obstante lo anterior, en los casos de autoliquidaciones a ingresar sin ingreso efectivo del resultado de la autoliquidación, sólo procederá devolver la cuota indebidamente repercutida que exceda del resultado de la autoliquidación que esté pendiente de ingreso, el cual no resultará exigible a quien repercutió en el importe concurrente con la cuota indebidamente repercutida que no ha sido objeto de devolución.

La Administración tributaria condicionará la devolución al resultado de la comprobación que, en su caso, realice de la situación tributaria de la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo.

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

4.º Que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. En el caso de que el derecho a la deducción fuera parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiese resultado deducible".

Al respecto, la discusión se centra sobre el hecho de saber si las cuotas indebidamente repercutidas han sido o no ingresadas (artículo 14.2.c). 2º). El ahora recurrente sostuvo ante el tribunal de instancia e insiste en ello en el presente recurso de casación que dichas cuotas fueron ingresadas por los terceros repercutidores, pero sobre esta cuestión no llegó a pronunciarse el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León, puesto sin entrar al fondo de esta cuestión manifestó que procedía pronunciarse por cuestiones procedimentales, como hemos dicho.

Ahora bien, mientras que la Administración considera que dicha circunstancia se debe dirimir en un procedimiento independiente, y con ella la sentencia impugnada, Autobuses Urbanos de León S.A. mantiene que en el procedimiento de inspección deberían haberse determinado todos los requisitos que establece el artículo 14.2.c del Real Decreto 520/2005 para determinar la procedencia de la devolución. Entre otros, averiguar si, efectivamente, dichas cuotas habían sido o no ingresadas.

Consecuentemente, como así recoge el propio auto de admisión, es aquí donde se encuentra el elemento nuclear de la controversia, lo que nos lleva, necesariamente, a indagar la segunda de las perspectivas anteriormente enunciadas, es decir, la procedimental, a la vista de la virtualidad del principio de íntegra regularización al que se refieren las partes de este recurso.

**CUARTO.-** *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, correspondía 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.

**QUINTO.-** *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, 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 "en 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.

**SEXTO.-** *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.

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 (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.

Se ha debatido en la instancia sobre la interpretación del artículo 129 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio), y también en esta sede casacional en consonancia con el auto de admisión.

El Auto de admisión, identifica 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, en relación con el artículo 129.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de los procedimientos de aplicación de los tributos.

El citado artículo 129 que lleva por título "especialidades en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta o cuotas soportadas", establece en su apartado 1 que "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", disponiendo en su apartado 2 que "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. Para ello, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación en la que se realizó el ingreso indebido conforme al apartado 4 de este artículo". Por su parte, el apartado 3, señala que "cuando se trate de cuotas indebidamente repercutidas por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ofrece al obligado tributario que efectuó la repercusión la opción entre solicitar la rectificación de su autoliquidación o por regularizar la situación tributaria en los términos previstos en el párrafo b) del artículo 89. cinco de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido". Finalmente, el apartado 4 incluye algunas especialidades respecto a los apartados precedentes cuando la rectificación de la autoliquidación hubiese sido solicitada por el obligado tributario que soportó indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas.

Pues bien, en el contexto en que nos hallamos, la interpretación del artículo 129 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, avala la validez de los criterios que hemos venido desarrollando. es decir, la aplicación del principio de íntegra regulación a la vista de las circunstancias del caso.

**SEPTIMO.-** *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.

**OCTAVO.-** *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 del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León 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, parcialmente, 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 regularice la situación tributaria de la entidad recurrente no sólo respecto de la improcedencia de la deducción de las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas, sino analizando también la concurrencia de los requisitos necesarios para, en su caso, declarar su derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente soportó.

**NOVENO.-** *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 núm.: 3212/2018 interpuesto por AUTOBUSES URBANOS DE LEÓN, S.A.U., representada por la procuradora, doña Ana Tartiere Lorenzo, contra la sentencia dictada el 5 de febrero de 2018 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede Valladolid, en el recurso 174/2017, sentencia que se casa y anula.



**Tercero.-** Estimar, parcialmente, 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 regularice la situación tributaria de la entidad recurrente, no sólo respecto de la improcedencia de la deducción de las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas, sino analizando también la concurrencia de los requisitos necesarios para, en su caso, declarar su derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente soportó.

**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.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde.

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada fue la anterior Sentencia por el Excmo. Sr. Don Isaac Merino Jara, Magistrado Ponente en estos autos, estando celebrando audiencia pública la Sala Tercera del Tribunal Supremo, lo que como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ