

**La Administración debe realizar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si el mismo sujeto tiene o no derecho a la devolución de las cuotas del IVA indebidamente soportadas, y determinar si existió un ingreso efectivo de las mismas**

En el presente caso la cuestión de interés casacional se centra en determinar si, con arreglo a lo prevenido en el art. 14.2 c) del RD 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la LGT, en materia de revisión en vía administrativa, y de acuerdo con el principio de íntegra regularización, la Administración debe o no realizar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si el mismo sujeto tiene o no derecho a la devolución de las cuotas indebidamente soportadas, para lo que es esencial determinar si existió o no un ingreso efectivo de las mismas en el Tesoro.

Resuelve la Sala que, cuando en el seno de un procedimiento de comprobación, 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.

## TRIBUNAL SUPREMO

### Sala de lo Contencioso-Administrativo

#### Sección 2.ª

#### Sentencia 1655/2023, de 11 de diciembre de 2023

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 762/2021

Ponente Excmo. Sr. JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

En Madrid, a 11 de diciembre de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 762/2021, interpuesto por la entidad mercantil AUTOMENOR, S.A., representada por la procuradora de los tribunales doña Inés Tascón Herrero, bajo la dirección letrada de don Miguel Ángel Martínez López, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, de fecha 28 de septiembre de 2020, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 8/2015, en el que se impugna la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia de fecha 30 de septiembre de 2014 que estima en parte las reclamaciones acumuladas 30/6387/2011 y 30/1084/12 presentadas, la primera dirigida contra la liquidación girada por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Tributaria de Murcia derivada del acta de disconformidad A02 NUM002 en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2007 y 2008, determinando una deuda a ingresar de 94.329,59 euros y unos intereses de demora de 19.823,08 euros (en total 114.152,67 euros), y la segunda contra la sanción impuesta por la misma Dependencia en el expediente sancionador A51 NUM003 por importe de 90.106,03 euros.

Se ha personado en este recurso como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO con la representación que le es propia.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

## ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

En el recurso contencioso-administrativo núm. 8/2015 la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, con fecha 28 de septiembre de 2020, dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

"F A L L A M O S: Desestimar el recurso contencioso administrativo n.º. 8/15 interpuesto por AUTOMENOR SA, contra la resolución del Tribunal Económico Regional de Murcia de fecha 30 de septiembre de 2014 que estima en parte las reclamaciones acumuladas 30/6387/2011 y 30/1084/12 presentadas, la primera dirigida contra la liquidación girada por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Tributaria de Murcia derivada del Acta de disconformidad A02 71936953 en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2007 y 2008, y la segunda contra la sanción impuesta por la misma Dependencia en el expediente sancionador A51 76183555, anulando ambas liquidaciones, para que se giren otras conforme a lo señalado en su fundamentos de derecho; con expresa imposición de costas a la actora, limitadas a un máximo de 3.000 euros por todos los conceptos".

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

Contra la referida sentencia preparó la representación procesal de la entidad mercantil AUTOMENOR, S.A., recurso de casación, que por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Murcia tuvo por preparado mediante Auto de 13 de enero de 2021, que, al tiempo, ordeno remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento a las partes.

TERCERO. Admisión del recurso de casación.

Recibidas las actuaciones y personadas las partes, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, con fecha 12 de enero de 2022, dictó Auto de admisión cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: precisando que:

" 1.º) Admitir el recurso de casación RCA/762/2021, preparado por el procurador don Manuel Sevilla Flores, en representación de Automenor, S.A., contra la sentencia dictada el 26 de septiembre de 2016 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, que desestimó el recurso 8/2015.

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

Determinar en aquellos casos en que se produzca la estimación parcial de reclamaciones económico administrativas, si las restantes pretensiones, rechazadas por los tribunales económico administrativos, pueden ser objeto de revisión ante la jurisdicción contencioso-administrativa o, por el contrario, el interesado ha de esperar a que se practique una nueva liquidación por parte de los órganos de la Administración tributaria.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 239.3 y 249 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre; 66.3 y 68.1 y 2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo; 19.1, 25, 28 y 67.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio; y 24 de la Constitución.

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. Interposición y Oposición del recurso de casación.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la representación procesal de la entidad mercantil AUTOMENOR, S.A., y de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, en sus escritos de interposición y de oposición respectivamente, ponen de manifiesto el error en el que incurre el Auto de Admisión de 12 de enero de 2022 al identificar como resolución objeto del presente recurso de casación la sentencia de 26 de septiembre de 2016 y no la sentencia núm. 418/2020 de fecha 28 de septiembre de 2020.

QUINTO. Providencia de la Sala.

Con fecha 25 de octubre de 2022 esta Sala y Sección dictó providencia del siguiente tenor literal:

"Dada cuenta del estado de los autos, y visto que en los respectivos escritos de interposición y oposición ambas partes ponen de manifiesto el error en que incurre el auto de admisión de 12 de enero de 2021, dictado por la Sección Primera, al identificar como resolución objeto del presente recurso de casación la sentencia de 26 de septiembre de 2016, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de justicia de Murcia, que desestimo el recurso contencioso-administrativo 8/2015, y constatado que dicha sentencia ya fue casada y anulada por la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 2020, recaída en el recurso de casación 6242/2017, que resolvió la cuestión de interés casaciones que nuevamente se plantea en el auto de admisión de 12 de enero de 2021, y además ordenó la retroacción de actuaciones para el dictado de nueva sentencia, así como que el escrito de preparación se dirige, no contra aquella sentencia, sino contra la sentencia 418/2020, dictada el día 28 de septiembre de 2020, por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo del TSJ de Murcia, en el mismo recurso contencioso-administrativo 8/2015, en ejecución de lo acordado en nuestra STS de 19 de mayo de 2020, la Sala acuerda la suspensión del señalamiento que venía fijado para el día de hoy y la remisión de las actuaciones a la Sección Primera de esta Sala para que pueda acordar lo procedente en orden a la eventual rectificación de errores materiales en la identificación de la resolución recurrida y respecto a la cuestión de interés casacional realmente planteada en el escrito de preparación".

SEXTO. Providencia acordando traslado a las partes para alegaciones

Por providencia de 15 de diciembre de 2022 la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo acordó, de conformidad con lo previsto en los artículos 240.2.º y 241.2.º de la LOPJ, dar traslado a las partes por plazo común de cinco días, para que pudieran alegar sobre la posible nulidad de actuaciones.

Evacuado por las partes dicho traslado no se oponen a la posible declaración de nulidad de actuaciones del auto de admisión de fecha 12 de enero de 2020

SÉPTIMO. Auto resolviendo Nulidad de Actuaciones y Admisión del recurso.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, con fecha 9 de marzo de 2023, dictó Auto cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal:

"1.º) Estimar el incidente de nulidad de actuaciones promovido de oficio contra el auto de 12 de enero de 2022, en la que se acordó admitir a trámite el recurso de casación núm. 762/2021, que se declara nula, retro trayendo las actuaciones justo al momento anterior de su dictado.

2.º) Admitir el recurso de casación núm. 762/2021, preparado por procuradora doña Inés Tascón Herrero, en representación de AUTOMENOR, S.A., contra la sentencia dictada el 28 de septiembre de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 8/2015.

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

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

4.º) Identificar como norma jurídica que, en principio, debe ser interpretada, 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 Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. Y ello sin perjuicio de que la sentencia que resuelva este recurso haya de extenderse a otros preceptos si así lo exigiere el debate finalmente trabado, ex artículo 90.4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa [...].

OCTAVO. Interposición del recurso de casación.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la representación procesal de la entidad mercantil AUTOMENOR, S.A., interpuso recurso de casación mediante escrito en el que termina suplicando a la Sala "dicte sentencia conforme a las pretensiones y pronunciamientos expuestos en el precedente apartado segundo del presente escrito". En el referido apartado segundo solicita a la Sala que "En cumplimiento de lo previsto en el apartado b) del artículo 92.3 de la LJCA, procede por último precisar el sentido de las pretensiones que esta parte deduce y los pronunciamientos que se solicitan, que se concretan, en que se fije doctrina en sentido expuesto en el Fundamento de Derecho anterior, coincidente con la fijada en el Fundamento de Derecho Cuarto de la Sentencia de 26 de mayo de 2021 (rec. 574/2020) y que se declare haber lugar al recurso de casación contra la Sentencia dictada el 28 de septiembre de 2020 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, del TSJ de Murcia, al remitir ésta al recurrente a un ulterior procedimiento de devolución, en contra del contenido interpretativo solicitado; con la consiguiente estimación parcial del recurso contencioso-administrativo y la anulación tanto del Acuerdo de liquidación dictado por la AEAT (ref. A23-71936953), con retroacción de actuaciones para que en su caso se gire la liquidación tributaria correspondiente teniendo en cuenta la jurisprudencia fijada, como del Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador (ref. A23-76183555) que deriva de aquel acuerdo liquidación (al haber sido anulado éste)".

NOVENO. Oposición al recurso de casación.

La representación procesal de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO se opuso al recurso de casación interpuesto de contrario y suplica en su escrito a la Sala que "...dicte, en su caso, sentencia en la que, acogiendo el recurso formulado y reiterando su doctrina sobre el principio de regularización íntegra, acuerde la retroacción de actuaciones para que, en su caso, se giren por la Administración tributaria las liquidaciones pertinentes teniendo en cuenta la jurisprudencia de esa Sala".

DÉCIMO. Providencia señalamiento.

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 concluidas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del presente recurso el día 5 de diciembre de 2023, en cuya fecha han tenido lugar dichos actos procesales.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Sobre los hechos relevantes.

Siguiendo el relato fáctico que transcribe el auto de admisión, los hechos de relevancia para el enjuiciamiento propuesto es el siguiente:

1.º.- Inicio actuaciones inspectoras de comprobación e investigación.

El 20 de diciembre de 2010 la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Tributaria de Murcia inició actuaciones de comprobación e investigación de carácter general en relación con AUTOMENOR, S.A. por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido ["IVA"], ejercicios 2007 y 2008.

2.º.- Acuerdo de Liquidación.

Tramitado el procedimiento, el 25 de julio de 2011 se comunicó a la interesada acta de disconformidad núm. A02-71936953, cuya propuesta de regularización fue confirmada mediante acuerdo de liquidación (referencia A23 71936953), de 4 de noviembre de 2011 (notificado el 8 de noviembre), en virtud del cual se desestimaron las alegaciones presentadas a la propuesta contenida en el acta y se regulariza la situación tributaria de la entidad resultando una cuota tributaria de 94.329,59 euros y unos intereses de demora de 19.823,08 euros, lo que supone un total a ingresar de 114.152,67 euros.

La citada liquidación tributaria, en primer lugar, no considera deducibles las cuotas de IVA que figuran en las facturas como soportadas por las prestaciones de servicios realizadas por tres mercantiles (SPACEWORK MEDITERRÁNEO, S.L., AGROURBANA MEDITERRÁNEO, S.L. y AUTACAR, S.L.) a AUTOMENOR, S.A., porque se califican dichos negocios como simulados. En segundo lugar, tampoco estima deducibles las cuotas de IVA soportadas en relación con determinados gastos asociados a inmuebles que habían sido objeto de arrendamiento al entender la Inspección que no había quedado acreditada la necesidad de dichos gastos y su correlación con los ingresos derivados del ejercicio de la actividad económica desarrollada por AUTOMENOR, S.A. En particular, respondiendo a las alegaciones de la sociedad inspeccionada, el acuerdo de liquidación señala: "En el presente expediente, por lo que se refiere a las facturas por "comisiones por ventas de vehículos" emitidas por las entidades SPACEWORK MEDITERRÁNEO SL, AGROURBANA MEDITERRÁNEO SL y AUTACAR SL en los ejercicios 2007 y 2008 se ha comprobado por la Inspección que se trata en realidad de operaciones simuladas de manera absoluta, lo que ha facilitado que, importantes cantidades de dinero sean desviadas de la entidad AUTOMENOR SA a sus socios o administradores por medio de simulación de operaciones mercantiles con esas sociedades interpuestas y vinculadas con el obligado tributario, y así resulta de los datos que obran en el expediente. De manera que, en este caso, no existe ningún tributo (cuota de IVA) que deba ser repercutido a otra persona o entidad y que haya soportado indebidamente el obligado tributario, sino que no ha existido operación, ni devengo de IVA ni por tanto cuota soportada indebidamente, sino simplemente una ficción documentada formalmente en facturas con la única finalidad de obtener una ganancia fiscal.

En cuanto a las cuotas soportadas por los arrendamientos de bienes de su propiedad, se trata de cuotas soportadas correctamente, es decir, repercutidas por la entidad o sujeto que corresponde y soportadas por el obligado tributario, pero, se ha comprobado por la Inspección que se corresponden con arrendamientos no afectos a la actividad y por lo tanto, en cuanto liberalidad y no afectación a la obtención de ingresos, AUTOMENOR SA debe considerarse como consumidor final, sin posibilidad de deducir las cuotas de IVA soportadas correctamente"

3.º.-Acuerdo de imposición de sanción.

Como consecuencia de la regularización practicada por el referido concepto tributario y ejercicios, se inició expediente sancionador que concluyó con el acuerdo de resolución de procedimiento

sancionador, de 4 de noviembre de 2011 (núm. de referencia A23-76183555), por el que se impuso a la entidad AUTOMENOR, S.A., según se expresa literalmente en el mismo, "por la comisión de la infracción tributaria LEVE y MUY GRAVE, consistente en dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la de la deuda tributaria [ artículo 191 LGT] y GRAVE por acreditar improcedentemente cuotas de Impuesto a compensar en períodos posteriores [ artículo 195.1 LGT]", una sanción tributaria por importe total de 90.106,03 euros.

4.º.- Interposición de las reclamaciones económico-administrativas.

AUTOMENOR, S.A. interpuso las reclamaciones económico-administrativas núm. 30/06387/2011 y 30/01084/2012, respectivamente, contra el acuerdo de liquidación y contra el acuerdo sancionador.

En lo que respecta la liquidación tributaria, se alegó y argumentó en relación con las siguientes cuestiones, según se sintetiza en los epígrafes del escrito de alegaciones de 9 de abril de 2012:

"PRIMERA.- Improcedente regularización de las cuotas de IVA soportadas derivadas de las prestaciones de servicios realizadas por las mercantiles SPACEWORK MEDITERRÁNEO, S.L., AGROURBANA MEDITERRÁNEO, S.L. y AUTACAR, S.L.". "I.- Incorrecta calificación como negocio simulado. La Inspección no ha realizado ninguna labor investigadora en relación con las sociedades prestadoras de los servicios cuya realidad se cuestiona. Falta de regularización completa". "II.- Carga de la prueba en los negocios simulados". "III.- Análisis de la prueba de presunciones desplegada por la Inspección". "a) Facturación entre empresas vinculadas". "b) La falta de justificación de las presuntas prestaciones de servicios: facturas que no obedecen a operaciones reales". "c) Falta de coherencia de las operaciones con la estructura, medios humanos y materiales de AUTOMENOR, S.A.". "d) Falta de coherencia de estas operaciones con la estructura organizativa, medios materiales y humanos de las empresas emisoras de las facturas, lo que determina la imposibilidad material de prestar los servicios". "e) Actividad comercial de las emisoras de las facturas". "V.- Conclusión" (sic) [epígrafe en el que se asevera, entre otras cosas, que resulta "palmario que la Inspección no ha probado, la relación directa, precisa y exacta entre los hechos que da por ciertos (acreditados) y el que se viene a presumir, es decir, que las prestaciones de servicios no sean reales y que estamos ante un negocio simulado requerido por la prueba indirecta de las presunciones, encontrándonos, no ante indicios, sino ante meras conjeturas, especulaciones, que lo que hacen es evidenciar que la Administración Tributaria ha intentado practicar una regularización apartándose de la búsqueda de la realidad de los hechos" (pág. 17)]. "SEGUNDA.- Improcedente regularización de IVA soportado por los inmuebles arrendados". "I.- Incorrecta regularización del IVA soportado por el arrendamiento del inmueble sito en Calle Antonio Machado. Nulidad de la valoración al ser realizada prescindiendo absolutamente del procedimiento establecido al efecto". "II.- Los arrendamientos de los inmuebles cuestionados constituyen gastos relacionados con la actividad y están correlacionados con los ingresos derivados de su ejercicio". "TERCERA.- Subsidiaria. Ausencia de regularización completa de la situación tributaria. La no realización del hecho imponible supone el reconocimiento adicional del derecho a la devolución del Impuesto soportado indebidamente" [aquí se finaliza afirmando que la "conclusión expuesta anteriormente en relación con las cuotas de IVA derivadas de los servicios prestados a mi representada por las mercantiles AUTACAR, S.L., SPACEWORK MEDITERRÁNEO, S.L. y AGROURBANA MEDITERRÁNEO, S.L., resulta igualmente aplicable a determinados arrendamientos cuestionados por la Inspección en cuanto a su necesidad, como por ejemplo el sito en carretera de la Manga, en los que de nuevo se pone de manifiesto la falta de una regularización completa en la situación tributaria de mi representada, ya que se trata de arrendamientos de terrenos rústicos, lo que constituye una operación sujeta y exenta de IVA de conformidad con la Ley del IVA, por lo que se habría producido una indebida repercusión del impuesto" (págs. 27-28)].

Por lo que se refiere al acuerdo sancionador, se hicieron las alegaciones siguientes, que ponen de manifiesto los epígrafes del escrito de 30 de abril de 2012:

"PRIMERA.- Improcedencia de la sanción impuesta. Nulidad del Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador". "1.1.- Falta de tipicidad y ausencia de culpabilidad de mi representada. Falta de prueba que desvirtúe la presunción de inocencia". "1.2.- Falta de motivación y ausencia de prueba de cargo del Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador". "1.3.- Falta de valoración y análisis culpabilístico individualizado de cada uno de los motivos regularizados objeto de imposición de sanción". "SEGUNDA.- Incorrecta calificación de la supuesta infracción como muy grave y cuantificación de la misma".

5.º.-Resolución de las reclamaciones económico-administrativas.

Dichas reclamaciones fueron resueltas de forma acumulada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Región de Murcia ["TEARRM"] mediante resolución de fecha 30 de septiembre de 2014, que es parcialmente estimatoria al considerar que procedía anular la liquidación impugnada, debiendo dictarse una nueva en la que se declarase como deducibles los gastos derivados de las cuotas de arrendamiento del contrato suscrito en el año 2008 con la mercantil Agrourbana Mediterránea, S.L., por un importe de la base imponible de 54.091,09 euros. Asimismo, resolvió anular la resolución sancionadora con el fin de que se dictara otra derivada del resultado de la nueva liquidación".

Concretamente, se dice sobre los dos aspectos reseñados:

"CUARTO.- (...) Por último, se reconoce por la Administración el gasto correspondiente al arrendamiento en 2008 de una nave situada en la C/Antonio Machado de San Pedro del Pinatar por considerar que sí reúne las condiciones para servir a la actividad y que existía contrato formalizado en dicho ejercicio. No obstante, puesto que el arrendamiento se incluye, conjuntamente con el de otros inmuebles, en un único contrato suscrito con la entidad AGROURBANA MEDITERRÁNEO SL, la Inspección procede a la individualización, respecto del total de renta pactada, que asciende a 54.091,09 euros, la que se corresponde con el arrendamiento de la nave en cuestión que, según se concluye, es de 36.000,00 euros.

En relación a esta valoración alega el interesado en primer lugar que se ha prescindido del procedimiento legalmente establecido amparándose en que el art 79.5 de la LIVA se remite al 16 del TRLIS y este fija un procedimiento que desarrolla el art 21 del Reglamento de este último impuesto. Ello no obstante, este motivo de oposición debe ser desestimado pues no cuestiona aquí la Inspección que se haya fijado por el interesado un importe de la base imponible inferior al valor de mercado, sino que lo que pretende el acuerdo que se impugna es meramente individualizar del total de dicha base, la que corresponde al alquiler de un concreto inmueble. Ello no obstante, debemos coincidir con el interesado en que en modo alguno se ha motivado suficientemente por la Administración los medios utilizados y los cálculos que dan lugar a dicha cantidad, ni queda rastro en el expediente de unos y de otros, produciéndose así una evidente indefensión al interesado que no ha podido oponerse a dichos cálculos de forma razonada por lo que entendemos que no cabe más que, en aplicación del criterio de "solución más favorable al interesado" que defiende la Inspección, concluir que al no haber podido la Administración individualizar la parte de la renta correspondiente a dicho alquiler, debe declararse como deducible, no únicamente la cuota correspondiente a los 36.000,00 euros fijados por la Inspección, sino la totalidad de la que corresponde al contrato suscrito con AGROURBANA MEDITERRÁNEA SL en 2008, que ascendía a 54.091,09 euros.

Alega el interesado que, puesto que la Inspección cuestiona la utilización en la actividad de unos determinados terrenos debido a su naturaleza rústica, una regularización completa de la situación tributaria habría implicado calificar el arrendamiento de exento calificando la repercusión de indebida. Esta alegación debe ser desestimada en tanto la Administración únicamente alude a la naturaleza rústica de un terreno como un indicio más de que, según la normativa sectorial correspondiente, no pueden ubicarse espacios publicitarios sin que en ningún momento pueda concluirse que se ha realizado por la Inspección la más compleja delimitación del concepto de arrendamiento de terreno

rústico a efectos de la aplicación de la exención regulada en el art 20 Uno 23 de la Ley 37/1992 del IVA.

En definitiva, procede anular la liquidación impugnada debiendo dictarse una nueva en la que se declare la no deducibilidad, exclusivamente, de las siguientes cuotas:

1.º.- Las correspondientes a las facturas a que se refiere el FUNDAMENTO DE DERECHO TERCERO.

2.º.- Las correspondientes a las cuotas de arrendamiento a que se refiere el presente fundamento de derecho con excepción de las derivadas del contrato suscrito con AGROURBANA MEDITERRÁNEA SL en 2008 por importe de base imponible de 54.091,09 euros".

"OCTAVO.- [...] En conclusión se aprecia que la Administración ha acreditado y motivado la existencia del elemento subjetivo de la infracción concluyendo correctamente la existencia de medios fraudulentos y perjuicio para la Hacienda Pública en los términos anteriores, si bien procede anular el acuerdo sancionador con el fin de que, partiendo de tales conclusiones, se dicte uno nuevo en el que se recalculen las sanciones a imponer como consecuencia del resultado de la nueva liquidación que se dicte de acuerdo con lo dispuesto en el FUNDAMENTO DE DERECHO CUARTO".

Como consecuencia de lo anterior, el TEARRM decidió "ESTIMAR EN PARTE las reclamaciones anulando los actos impugnados de conformidad con lo dispuesto en los fundamentos de derecho anteriores".

6.º.- Interposición del recurso contencioso-administrativo.

Disconforme con dicha resolución en la parte no estimada, mediante escrito de 8 de julio de 2015, AUTOMENOR, S.A. interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Murcia, solicitando que "dicte en su día Sentencia que anule la resolución de 31 de septiembre de 2014 del Tribunal Económico Administrativo Regional Murcia impugnada y el Acuerdo de Liquidación y el Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador que viene a confirmar en parte, con expresa imposición en costas a la Administración demandada" (pág. 36).

El recurso se basaba en los fundamentos jurídico-materiales que reproducimos a continuación:

"PRIMERO.- Nulidad del Acuerdo de liquidación al haberse prescindido total y absolutamente del procedimiento establecido para la regularización de las operaciones entre partes vinculadas".  
SEGUNDO.- Nulidad del Acuerdo de liquidación. Improcedente calificación como negocio simulado de las prestaciones de servicios realizadas por las mercantiles SPACEWORK MEDITERRÁNEO, S.L., AGROURBANA MEDITERRÁNEO, S.L. Y AUTACAR, S.L. Ausencia de prueba" [epígrafe en el que se concluye que "la resolución del TEAR de Murcia objeto del presente contencioso no resulta ajustada a Derecho, toda vez que confirma la liquidación practicada por la Inspección pese a que no se ha probado, la relación directa, precisa y exacta entre los hechos que da por ciertos (acreditados) y el que se viene a presumir, es decir, la existencia de un negocio simulado en relación con los servicios prestados a mi representada por las tres mercantiles analizadas, encontrándonos, no ante indicios, sino ante meras conjeturas, especulaciones, sospechas en palabras del propio Tribunal de instancia, que lo que hacen es evidenciar que la Administración Tributaria ha intentado practicar una regularización sin buscar la realidad de los hechos y que, pese a ello, el TEAR de Murcia ha venido a confirmar en el fallo aquí recurrido" (pág. 25)].  
"TERCERO.- Improcedente regularización de las cuotas de IVA soportadas derivadas de los inmuebles arrendados" ("3.1.- Incorrecta regularización de las cuotas de IVA soportado derivadas del arrendamiento del inmueble sito en Calle Antonio Machado correspondientes al ejercicio 2007. Incongruencia omisiva". "3.2.- Los arrendamientos de los inmuebles cuestionados constituyen gastos relacionados con la actividad y están correlacionados con los ingresos derivados de su ejercicio").  
"CUARTO.- Subsidiaria. Ausencia de regularización completa de la situación tributaria. La no realización del hecho imponible supone el reconocimiento adicional

del derecho a la devolución del Impuesto soportado indebidamente". "QUINTO.- Nulidad del Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador" ("5.1.- Falta de tipicidad y ausencia de culpabilidad de mi representada. Falta de prueba que desvirtúe la presunción de inocencia". "5.2.- Falta de motivación y ausencia de prueba de cargo del Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador". "5.3.- Falta de valoración y análisis culpabilístico individualizado de cada uno de los motivos regularizados objeto de imposición de sanción". "5.4.- Incorrecta calificación de la supuesta infracción como muy grave y cuantificación de la misma").

Dicho recurso fue desestimado por sentencia de 26 de septiembre de 2016.

7.º.- Interposición del recurso de casación núm. 6242/2017.

La representación procesal de AUTOMENOR, S.A. interpuso el recurso de casación núm. 6242/2017 contra la citada sentencia de 26 de septiembre de 2016 mediante escrito de 26 de marzo de 2018, recurso que fue estimado por sentencia de 19 de mayo de 2020 en la que se acordó:

"Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por doña Inés Tascón Herrero, Procuradora de los Tribunales y de AUTOMENOR, S.A., contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia (Sección Segunda), de fecha 26 de septiembre de 2016, dictada en el procedimiento ordinario núm. 8/2015, que desestima el recurso formulado por dicha entidad frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Región de Murcia de fecha 30 de septiembre de 2014, que estima en parte las reclamaciones acumuladas núms. 30/6387/2011 y 30/1084/12, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Reponer las actuaciones procesales de la instancia al momento inmediatamente anterior a aquel en el que se dictó la sentencia recurrida para que se emita otra en la que, a tenor del material probatorio incorporado al proceso, la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Murcia se pronuncie sobre las pretensiones y alegaciones sustanciales que las vertebran formuladas por AUTOMENOR, S.A. y rechazadas por la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Región de Murcia de 30 de septiembre de 2014".

8.º.- Dictado de nueva sentencia en ejecución de lo ordenado por el Tribunal Supremo.

El 28 de septiembre de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, se dictó nueva sentencia en la que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 8/2015.

La ratio decidendi de la sentencia sobre la íntegra regularización se contiene en el Fundamento de Derecho Sexto con el siguiente tenor literal:

"SEXTO. - Alega, de otro lado, la actora de forma subsidiaria, la ausencia de regularización completa de la situación tributaria y argumenta que la no realización del hecho imponible supone el reconocimiento adicional del derecho a la devolución del Impuesto soportado indebidamente.

Dicha alegación no puede tener favorable acogida, pues el efecto de la falta de acreditación o justificación de la deducibilidad del IVA es la exclusión del mismo, sin perjuicio de la regularización que pueda llevarse a cabo de la situación tributaria de los emisores de las facturas, que, en todo caso, será independiente. La regularización de la actora sería necesaria con independencia de que el emisor haya o no ingresado las cuotas del IVA repercutido.

En el caso enjuiciado la actuación administrativa se limita en exclusiva a la situación tributaria de la actora y esta es la que se regulariza y constituye el único y exclusivo objeto del presente recurso.

Las sentencias que invoca el actor, se refieren a supuestos de doble imposición, que nada tienen que ver con el que ahora nos ocupa."

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

SEGUNDO. Sobre los antecedentes jurisprudenciales y resolución del caso.

El propio auto de admisión recoge que sobre la cuestión de interés casacional formulada se ha pronunciado este Tribunal Supremo en sentencia de 26 de mayo de 2021, rec. cas. 574/2020, la cual, a su vez, se refiere y remite a otras sentencias que se pronunciaron sobre cuestión similar a la suscitada, en concreto sentencias de 22 de abril de 2021, rec. cas.1367/2020, de 10 de octubre de 2019, rec. cas.4153/2017 y de 17 de octubre de 2019, rec. cas. 4809/2017; en aquella sentencia se fijó la siguiente doctrina legal, "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 comprobación, 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". A las citadas sentencias han seguido otras reiterando la anterior doctrina, valga por todas por ser de las más recientes, la de 17 de mayo de 2023, rec. cas. 7312/2021.

La parte recurrente se limita en su escrito de interposición a recordar los numerosos pronunciamientos judiciales en la línea jurisprudencial apuntada y proyectar la doctrina fijada sobre el caso de autos, en tanto que *"los hechos: el TSJ de Murcia, rechazó el derecho a la deducción del IVA soportado en determinadas facturas, entre las que se encuentran las emitidas por las entidades SPACEWORK MEDITERRÁNEO, S.L., AGROURBANA MEDITERRÁNEO, S.L., y AUTACAR, S.L., cuyo IVA repercutido asciende a 65.471,31 euros (24.381,56 euros en el ejercicio 2007 y 41.089,75 euros en el ejercicio 2008 -página 37 de 44 del acuerdo de liquidación) por considerar que no se correspondían con operaciones reales (simulación), sin comprobar siquiera el ingreso del IVA por parte de dichas sociedades, que lo habían repercutido indebidamente, calificación que el TSJ de Murcia confirmó, rechazando expresamente que, en el seno del mismo procedimiento de inspección, hubiera de practicarse una regularización íntegra de dichas cuotas, por compensación con el IVA indebidamente repercutido e ingresado."*

La parte recurrida se alinea en la posición que mantiene la parte recurrente, en el sentido de que conector de la jurisprudencia citada, considera que lo correcto es acoger la tesis de la actora y retrotraer las actuaciones para que la Administración proceda a comprobar los extremos que darían lugar a la devolución solicitada, *" En un caso en el que la Administración tributaria negó a un sujeto pasivo la deducibilidad de determinadas cuotas soportadas del IVA por no considerarse probados ciertos servicios declarados, la cuestión de interés casacional se centra en determinar si, con arreglo a lo prevenido en el artículo 14 del Reglamento de revisión en vía administrativa, citado, y de acuerdo con el principio de íntegra regularización, conformado en la jurisprudencia de esa Sala, la Administración debe o no realizar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar, a su vez, si el mismo sujeto tiene o no derecho a la devolución de las cuotas indebidamente soportadas, para lo que es esencial - valga la redundancia- determinar si existió o no un ingreso efectivo de las mismas en el Tesoro"*.

Procede, pues, reiterar la doctrina legal sentada en las sentencias referidas y estimar el presente recurso de casación.

TERCERO. Sobre las costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, en relación con el art. 139 de la LJCA, no ha lugar a un pronunciamiento condenatorio sobre las costas, ni en casación, ni en la instancia.

## 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 comprobación, 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 762/2021 contra la Sentencia dictada el 28 de septiembre de 2020 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, del TSJ de Murcia, que se casa y anula

Tercero. Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo núm. 8/2015; procede anular el acuerdo de liquidación dictado por la AEAT (ref. A23-71936953), con retroacción de actuaciones para que en su caso se gire la liquidación tributaria correspondiente teniendo en cuenta la jurisprudencia fijada.

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.