



Roj: **STS 51/2024 - ECLI:ES:TS:2024:51**

Id Cendoj: **28079130022024100008**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **08/01/2024**

Nº de Recurso: **5204/2022**

Nº de Resolución: **9/2024**

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

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CLM 654/2022,**  
**ATS 1086/2023,**  
**STS 51/2024**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 9/2024**

Fecha de sentencia: 08/01/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5204/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 19/12/2023

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.CAST.LA MANCHA CON/AD SEC.2

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

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 5204/2022

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 9/2024**

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero



D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

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

En Madrid, a 8 de enero de 2024.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a que figuran indicados al margen, el recurso de casación núm. **5204/2022**, interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia pronunciada el 1 de marzo de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en el recurso núm. 877/2020.

Ha comparecido como parte recurrida el procurador don José Luis García Higuera, en nombre y representación de **TOP MARKETING SOLUTIONS, SLU**.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 1 de marzo de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, que estimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento abreviado núm. 877/2020, promovido por TOP MARKETING SOLUTIONS, S.L.U. al amparo de lo dispuesto en los artículos 29.2 y 78 de la LJCA en solicitud de ejecución de acto administrativo firme consistente en la estimación por silencio administrativo positivo de la petición de devolución de ingresos indebidos, previo requerimiento formulado a la AEAT de Ciudad Real.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

" **FALLAMOS:**1. Estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por TOP MARKETING SOLUTIONS S.L.U contra la inexecución de acto firme surgido por silencio administrativo positivo en concepto de devolución de IVA correspondiente al año 2018 por importe de 18.993,06 euros.

2. Condenamos a la Administración demandada a abonar al recurrente la cantidad de 18.993,06 euros más el interés de demora correspondiente.

3. No hacemos imposición de costas".

### SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

1. El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

(i) El artículo 127 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

(ii) El artículo 125.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (BOE de 5 de septiembre) ["RGAT"].

Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que "[...] Si la Sala de instancia hubiera seguido la interpretación que defendemos, sobre la base de lo establecido en los artículos 127 LGT y 125.3 RGIT, no habría atribuido eficacia invalidante a la falta de mención expresa de la conclusión del procedimiento de devolución, con motivo de la iniciación de un procedimiento inspector que incluye en su ámbito el examen de la solicitud de devolución".

2. La Sala de instancia, por auto de 4 de mayo de 2022, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, como parte recurrente, y el procurador don José Luis García Higuera, en representación de Top Marketing Solutions, SLU, como parte recurrida, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

**TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.**

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 25 de enero de 2023, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] **2.1.** Determinar interpretando los artículos 87.3, 97.2 y 153 RGAT conforme al principio de buena administración qué requisitos debe cumplir la comunicación de inicio del procedimiento inspector para considerar dicho acuerdo de inicio válido a efectos de finalizar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos derivados de la normativa de cada tributo.

**2.2** Aclarar si, la falta de cita expresa del artículo 127 LGT y 153 RGAT en el acuerdo de inicio del procedimiento inspector supone una incorrecta indicación de la finalización de otro procedimiento de aplicación de los tributos, -en este caso de devolución de ingresos indebidos-, cuando dicha finalización se derive de la comunicación de inicio del procedimiento que se notifica.

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

**3.1.** El artículo 115 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

**3.2.** El artículo 127 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

**3.3.** El artículo 87.3, 97.2, 125.3 y 153 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

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."

2. El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 16 de marzo de 2023, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Tras reproducir los antecedentes de hecho necesarios para comprender la cuestión planteada, recogidos en el escrito de preparación, alega que nos encontramos ante una devolución derivada de la normativa del tributo, iniciándose el procedimiento de devolución mediante la presentación de la autoliquidación de IVA en enero de 2019, con opción expresa por la devolución del saldo resultante a 31 de diciembre de 2018, regulado por el apartado Uno del art. 115 LIVA, que debe completarse con las previsiones contenidas en los artículos 124, 125 y 127 LGT.

Señala que la STS de 13 de abril de 2007, rec. cas. 2184/2002, mencionada por la Sala de instancia, no resulta aplicable al caso por cuanto parte de elementos fácticos distintos, no equiparables y, en concreto, tiene en cuenta que se giró por la Administración tributaria liquidación provisional transcurridos los seis meses desde la presentación de la solicitud de devolución del obligado tributario, sin que en ningún momento se analice, porque no tuvo lugar, el efecto que pudiera tener el inicio y tramitación de un procedimiento inspector en el plazo referido.

Considera que la cuestión que se plantea en el presente recurso se centra en examinar si el inicio del procedimiento de inspección dentro de los seis meses siguientes a la presentación de la solicitud, comunicado al recurrente, supuso la finalización del procedimiento de devolución de conformidad con lo dispuesto en el artículo 127 de la Ley General Tributaria.

Afirma que el art.127 LGT es una norma clara que no permite duda interpretativa sobre las posibles formas de terminación del procedimiento de devolución iniciado, pronunciándose en el mismo sentido el art. 125 RGIT. Ambos preceptos coinciden en que el procedimiento de devolución iniciado por la autoliquidación termina por el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección.

Si se examina el caso, se llega a la conclusión de que la notificación de la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras a TOP MARKETING SOLUTIONS, S.L.U., pone fin al procedimiento de devolución iniciado por la entidad y que la notificación de tal comunicación tiene lugar dentro del plazo de los seis meses que determina la ley para la finalización del procedimiento de devolución, sin que haya llegado a producirse un acto presunto de reconocimiento de la devolución por transcurso del plazo de seis meses previsto en los artículos 31 LGT y 115 LIVA.

Es cierto que en la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras, notificada a TOP MARKETING SOLUTIONS, S.L.U. en fecha 07-5-2019, en la que constaba "[...] De conformidad con lo dispuesto en los artículos 133.1.e), 139.1.c) de la LGT y en los artículos 153.6.c) y 101.6 del RGAT, el **inicio del presente procedimiento de inspección supone la terminación de cualquier posible procedimiento de verificación de**

**datos, comprobación limitada o de control de presentación de declaraciones cuyo objeto se incluya en aquel.**

Las actuaciones realizadas en el curso de dichos procedimientos conservarán su validez y eficacia, por lo que los ingresos que hayan podido realizarse una vez comunicado su inicio mantendrán su carácter de ingreso a cuenta de la liquidación que se practique en este procedimiento de inspección", no se indica "[...] la concreta finalización del procedimiento de devolución en cuestión iniciado por el obligado tributario por la presentación de la autoliquidación correspondiente al último trimestre del ejercicio 2018 pero se trata de una posible omisión de un aspecto formal o procedimental, ajustándose en todo caso la terminación del procedimiento de devolución iniciado por el obligado tributario a las formas y al plazo de terminación previstas en la Ley General Tributaria (terminación mediante el inicio de un procedimiento inspector en el plazo de seis meses desde la presentación de la autoliquidación por el contribuyente)".

A tal fin, trae a colación la jurisprudencia sobre los efectos del incumplimiento de requisitos formales cuando se dan los requisitos materiales para el ejercicio del derecho, elaborada, fundamentalmente, en el marco del derecho a la deducción del IVA, que viene a establecer que no puede denegarse el derecho cuando se cumplen los requisitos materiales para su ejercicio, aunque se haya incumplido algún requisito de carácter formal. Pretende que esa doctrina pueda ponderarse para valorar el grado de incumplimiento del requisito formal y las consecuencias que tiene en orden a dejar sin efecto el resultado de un procedimiento inspector en el que se han respetado todas las garantías del contribuyente.

Si bien admite que en el presente supuesto la comunicación de inicio no incorpora " *la indicación de la iniciación (sic) de otro procedimiento de aplicación de los tributos, cuando dicha finalización se derive de la comunicación de inicio del procedimiento que se notifica*", como exige el art. 87.3.f) RGAT, al que también se remite el art. 97 RGAT, sin embargo considera que la omisión no es esencial y no ha producido indefensión alguna al interesado que, con una mínima diligencia, pudo conocer que el procedimiento inspector se extendía, necesariamente, a la comprobación de la devolución solicitada.

Solicita que la Sala fije la siguiente doctrina jurisprudencial:

"La falta de cita expresa del artículo 127 LGT y 153 RGAT en el acuerdo de inicio del procedimiento inspector no supone una incorrecta indicación de la finalización de otro procedimiento de aplicación de los tributos, - en este caso de devolución de ingresos indebidos-, cuando dicha finalización se derive de la comunicación de inicio del procedimiento que se notifica".

Deduca la siguiente pretensión:

"[...] la pretensión que se ejercita queda concretada en que por esa Sala se declare que la sentencia de instancia ha infringido los artículos 127 LGT y 125 RGAT y, en su virtud, se solicita del Tribunal Supremo que, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, declarando que no se ha producido un acto presunto de la AEAT de reconocimiento del derecho a la devolución y, en consecuencia, que no procede abonar dicha devolución".

Termina suplicando a la Sala:

"[...] fije doctrina en los términos que propugnamos en el apartado tercero del presente escrito y dicte sentencia por la que estime el recurso revocando la sentencia recurrida y declarando que no se ha producido un acto presunto de la AEAT de reconocimiento del derecho a la devolución y, en consecuencia, que no procede abonar dicha devolución".

**CUARTO. Falta de presentación del escrito de oposición .**

Por providencia de 22 de marzo de 2023, se acordó dar traslado del escrito de interposición del recurso de casación presentado por el Abogado del Estado a la parte recurrida y personada, Top Marketing Solutions, SLU, para que pudiera oponerse en el plazo común de treinta días, si bien dejó transcurrir el referido plazo sin formalizar escrito de oposición, lo que se declaró por providencia de 25 de mayo de 2023.

**QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.**

Por providencia de 25 de mayo de 2023, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no resultaba necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 11 de octubre de 2023 se designó ponente a la Excm. Sra. D<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 19 de diciembre de 2023, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.**

1. El objeto de este recurso de casación consiste en examinar la procedencia en Derecho de la sentencia impugnada, dictada por la Sección Segunda de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Castilla- La Mancha, impugnada en casación por el Abogado del Estado y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión que consiste, según se afirma, en determinar, interpretando los artículos 87.3, 97.2 y 153 RGAT conforme al principio de buena administración, qué requisitos debe cumplir la comunicación de inicio del procedimiento inspector para considerar dicho acuerdo de inicio válido a efectos de finalizar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos derivados de la normativa de cada tributo, y en aclarar si la falta de cita expresa del artículo 127 LGT y 153 RGAT en el acuerdo de inicio del procedimiento inspector supone una incorrecta indicación de la finalización de otro procedimiento de aplicación de los tributos -en este caso de devolución de ingresos indebidos-, cuando dicha finalización se derive de la comunicación de inicio del procedimiento que se notifica.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

2.1. El 3 de enero de 2019, TOP MARKETING SOLUTIONS, S.L.U. presentó ante la AEAT autoliquidación por el concepto de IVA, ejercicio 2018, ajustada al Modelo 303, de la que resultaba una cantidad a devolver de 18.993,06 euros.

2.2. El 6 de mayo de 2019, la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria inició actuaciones inspectoras frente a la actora respecto del IVA del 2018. Dicho inicio fue notificado a TOP MARKETING SOLUTIONS, S.L.U. el 7 de mayo de 2019.

La comunicación de inicio de actuaciones inspectora se notificó en sede electrónica a don Jose Manuel, que ostentaba la condición de administrador único y socio único de la entidad inspeccionada.

En dicha comunicación de inicio se hacía constar lo siguiente:

"Por orden del Inspector Jefe, y al objeto de verificar el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios por los conceptos y períodos que a continuación se detallan, le comunico el inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en los términos previstos en los artículos 141 y 145 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, BOE del 18 de diciembre), en adelante LGT, y en el artículo 177 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, BOE del 5 de septiembre), en adelante RGAT.

CONCEPTO/s PERÍODOS

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO 1T/2018 a 4T/2018.

Las actuaciones inspectoras tendrán carácter general de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 de la LGT y en el artículo 178 del RGAT.

[...]

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 133.1.e), 139.1.c) de la LGT y en los artículos 153.6.c) y 101.6 del RGAT, el inicio del presente procedimiento de inspección supone la terminación de cualquier posible procedimiento de verificación de datos, comprobación limitada o de control de presentación de declaraciones cuyo objeto se incluya en aquel. Las actuaciones realizadas en el curso de dichos procedimientos conservarán su validez y eficacia, por lo que los ingresos que hayan podido realizarse una vez comunicado su inicio mantendrán su carácter de ingreso a cuenta de la liquidación que se practique en este procedimiento de inspección".

2.3. El día 24 de noviembre de 2020, TOP MARKETING SOLUTIONS, S.L.U. presentó ante la Delegación de la AEAT de Ciudad Real solicitud de ejecución de acto administrativo firme, número de asiento registral RGE25503403220, al considerar que había surgido por silencio administrativo positivo un derecho de crédito ante la Agencia Tributaria consistente en la devolución de la cantidad solicitada más intereses de demora correspondiente a la solicitud de devolución de IVA 2018.

2.4. Ante la falta de respuesta, TOP MARKETING SOLUTIONS, S.L.U. interpuso recurso contencioso-administrativo al amparo de lo dispuesto en los artículos 29.2 y 78 de la LJCA, que se tramitó como procedimiento abreviado número 877/2020, ante la Sección Segunda Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en solicitud de ejecución de acto administrativo firme consistente en la estimación por silencio administrativo positivo, previo requerimiento a la AEAT de Ciudad Real.



La Sala de instancia dictó sentencia estimatoria en fecha 1 de marzo de 2022, cuya *ratio decidendi* se contiene en el FD Segundo con el siguiente tenor literal:

"Pues bien, de la documentación presentada por las partes consta que al recurrente se le comunicó el inicio de un procedimiento de inspección antes de haber transcurrido seis meses desde la presentación de la solicitud de devolución. Ahora bien, no consta ningún pronunciamiento sobre la finalización del procedimiento de devolución. Entendemos que, si bien el artículo 127 de la Ley General Tributaria recoge expresamente que el procedimiento de devolución termina por el inicio de un procedimiento de inspección, y el artículo 125.3 del RD 1065/2007 de 27 de julio dispone que el procedimiento de devolución termina con la notificación de inicio del correspondiente procedimiento, resultaba necesario indicar, como señala el artículo 97.2 del R.D 1065/2007 de 27 de julio que remite al artículo 87.3, que el inicio del procedimiento de inspección suponía la finalización del procedimiento de devolución, pues no consta ningún pronunciamiento en dicho sentido, ni por tanto, que se informara al recurrente.

Hemos de atender igualmente a razones de seguridad jurídica, ya que la falta de comunicación de la finalización del procedimiento de devolución coloca al recurrente en una posición de indefensión e incertidumbre.

Sentado lo anterior, una vez concluido que era necesario haber efectuado un pronunciamiento expreso sobre la finalización del procedimiento de devolución, y transcurridos más de seis meses desde la solicitud de devolución, debe procederse a la devolución de la cantidad solicitada sin perjuicio de la ulterior práctica de las liquidaciones que pudieran resultar procedentes de conformidad con lo dispuesto en el artículo 115 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre que expresamente dispone:

*(...) Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo establecido en el primer párrafo de este apartado, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el importe total de la cantidad solicitada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas ulteriores que pudieran resultar procedentes.*

Conviene señalar que la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de abril de 2007 (Rec. 2184/2002) que desestima el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado contra la Sentencia dictada por la Audiencia Nacional de 11 de enero de 2002 en el recurso contencioso administrativo nº 1299/1998, que afirmaba que el citado artículo 115.3 contempla un supuesto de silencio administrativo positivo, añade *No puede tampoco decir con razón el Abogado del Estado que no ha existido un acto administrativo previo para reconocer una devolución por el Impuesto. El recurso Contencioso-Administrativo no puede ser concebido como un proceso al acto, como un cauce jurisdiccional para la protección de la sola legalidad objetiva del mismo, sino, sobre todo, como una vía jurisdiccional para la efectiva tutela de los derechos e intereses legítimos de la Administración y de los administrados.*

En consecuencia, el recurso contencioso administrativo ha de ser estimado, condenando a la Administración demandada a devolver la cantidad de 18.993,06 euros más el interés de demora correspondiente".

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

#### **SEGUNDO.Preceptos concernidos en este recurso.**

1. Conforme al auto de admisión, las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son: (i) el artículo 115 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido ["LIVA"]; (ii) el artículo 127 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"]; y (iii) los artículos 87.3, 97.2, 125.3 y 153 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos ["RGAT"].

2. El artículo 115 de la LIVA, en relación con los " *Supuestos generales de devolución*" en el ámbito de este impuesto, dispone que:

"Uno. Los sujetos pasivos que no hayan podido hacer efectivas las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 99 de esta Ley, por exceder la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año.

Dos. No obstante, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 116 de esta Ley.

Tres. En los supuestos a que se refieren este artículo y el siguiente, la Administración procederá, en su caso, a practicar liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación en que se solicite la devolución del Impuesto. No obstante, cuando la citada

autoliquidación se hubiera presentado fuera de este plazo, los seis meses se computarán desde la fecha de su presentación.

Cuando de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación provisional resulte cantidad a devolver, la Administración tributaria procederá a su devolución de oficio, sin perjuicio de la práctica de las posteriores liquidaciones provisionales o definitivas, que procedan.

El procedimiento de devolución será el previsto en los artículos 124 a 127, ambos inclusive, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo establecido en el primer párrafo de este apartado, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el importe total de la cantidad solicitada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas posteriores que pudieran resultar procedentes.

Transcurrido el plazo establecido en el primer párrafo de este apartado sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora a que se refiere el artículo 26.6 de la Ley General Tributaria, desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha del ordenamiento de su pago, sin necesidad de que el sujeto pasivo así lo reclame.

Reglamentariamente se determinarán el procedimiento y la forma de pago de la devolución de oficio a que se refiere el presente apartado".

**3.** A su vez, el artículo 124 de la LGT, bajo la rúbrica "*Iniciación del procedimiento de devolución*", señala que:

"Según se establezca en la normativa reguladora de cada tributo, el procedimiento de devolución se iniciará mediante la presentación de una autoliquidación de la que resulte cantidad a devolver, mediante la presentación de una solicitud de devolución o mediante la presentación de una comunicación de datos".

Por su parte, el artículo 127 LGT, relativo a la "*Terminación del procedimiento de devolución*", recoge que:

"El procedimiento de devolución terminará por el acuerdo en el que se reconozca la devolución solicitada, por caducidad en los términos del apartado 3 del artículo 104 de esta ley o por el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección.

En todo caso se mantendrá la obligación de satisfacer el interés de demora sobre la devolución que finalmente se pueda practicar, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 de esta ley".

**4.** Los preceptos legales han sido objeto de desarrollo reglamentario en el RGAT, cuyo artículo 125.3, en relación con la "*Terminación del procedimiento de devolución*", indica que:

"3. Cuando existan defectos, errores, discrepancias o circunstancias que originen el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección, el procedimiento de devolución terminará con la notificación de inicio del correspondiente procedimiento, que será efectuada por el órgano competente en cada caso.

En el procedimiento iniciado de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior, se determinará la procedencia e importe de la devolución y, en su caso, otros aspectos de la situación tributaria del obligado".

Asimismo, el artículo 97.2 RGAT, relativo a los requisitos de las "*Comunicaciones*", dispone:

"Cuando la comunicación sirva para notificar al obligado tributario el inicio de una actuación o procedimiento, el contenido incluirá además el previsto en el artículo 87.3 de este reglamento".

El citado artículo 87.3 RGAT añade que:

"La comunicación de inicio contendrá, cuando proceda, además de lo previsto en el artículo 97.1 de este reglamento, lo siguiente:

- a) Procedimiento que se inicia.
- b) Objeto del procedimiento con indicación expresa de las obligaciones tributarias o elementos de las mismas y, en su caso, períodos impositivos o de liquidación o ámbito temporal.
- c) Requerimiento que, en su caso, se formula al obligado tributario y plazo que se concede para su contestación o cumplimiento.
- d) Efecto interruptivo del plazo legal de prescripción.

e) En su caso, la propuesta de resolución o de liquidación cuando la Administración cuente con la información necesaria para ello.

f) En su caso, la indicación de la finalización de otro procedimiento de aplicación de los tributos, cuando dicha finalización se derive de la comunicación de inicio del procedimiento que se notifica".

En último término, el artículo 153 del RGAT, relativo al "Control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos", señala que:

"1. Corresponde a la Administración tributaria el control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos en los siguientes supuestos:

a) Cuando resulten obligados a ello de acuerdo con su situación censal.

b) Cuando se ponga de manifiesto por la presentación de otras declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos del propio obligado tributario.

c) Cuando se derive de información que obre en poder de la Administración procedente de terceras personas.

d) Cuando se ponga de manifiesto en el curso de otras actuaciones o procedimientos de aplicación de los tributos".

### **TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala.**

1. Como hemos señalado, el auto de admisión nos pide determinar interpretando los artículos 87.3, 97.2 y 153 RGAT conforme al principio de buena administración, qué requisitos debe cumplir la comunicación de inicio del procedimiento inspector para considerar dicho acuerdo de inicio válido a efectos de finalizar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos derivados de la normativa de cada tributo, y aclarar si la falta de cita expresa del artículo 127 LGT y 153 RGAT en el acuerdo de inicio del procedimiento inspector supone una incorrecta indicación de la finalización de otro procedimiento de aplicación de los tributos -en este caso de devolución de ingresos indebidos-, cuando dicha finalización se derive de la comunicación de inicio del procedimiento que se notifica.

Debe recordarse que, en esencia, lo que está en el origen de este litigio es la "supuesta" inactividad de la Administración al no proceder a ejecutar un acto administrativo firme previamente producido por silencio administrativo positivo por el que la recurrente en la instancia, Top Marketing Solutions, SLU, recurrida en casación, habría obtenido el derecho a la devolución del IVA del ejercicio 2018.

2. Es cierto, como expone el auto de admisión, que este recurso de casación suscita una cuestión que no es totalmente nueva.

En efecto, el Tribunal Supremo en la sentencia de 13 de abril de 2007 (rec. 2184/2002; ECLI:ES:TS:2007:3081), citada en la sentencia impugnada en casación, confirmó la sentencia dictada por la Audiencia Nacional en la que se afirmaba que el citado artículo 115.3 LIVA contempla un supuesto de silencio administrativo positivo, añadiendo que no se podía estar conforme con la posición del Abogado del Estado que entendía que no había existido un acto administrativo previo para reconocer una devolución por el IVA, y, concluía que el recurso contencioso-administrativo no podía ser concebido como un proceso al acto, como un cauce jurisdiccional para la protección de la sola legalidad objetiva del mismo, sino, sobre todo, como una vía jurisdiccional para la efectiva tutela de los derechos e intereses legítimos de la Administración y de los administrados.

Posteriormente, en la sentencia de 26 de marzo de 2012 (RC/1408/2009, ECLI:ES:TS:2012:2208), el Tribunal Supremo reconoció la procedencia de acudir al artículo 29.1 LJCA ante la inactividad de la Administración con relación a los sujetos pasivos que no podían realizar las deducciones pertinentes en el IVA por ser superior su cuantía a la de las cuotas devengadas, a los efectos de solicitar la devolución del saldo a su favor.

Finalmente, en fechas más recientes, ha dictado la sentencia de 4 de marzo de 2022, (RCA/2946/2020; ECLI:ES:TS:2022:1040), en la que ha abordado el régimen de las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo a propósito del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes y ha declarado que en el referido impuesto, las devoluciones solicitadas sobre la base de la improcedencia de la cuantía retenida sobre determinados premios de Loterías y Apuestas del Estado de acuerdo con lo previsto en el Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995, constituyen devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo a los efectos del artículo 31 LGT, generando, la falta de respuesta de la Administración, un crédito en favor del solicitante (silencio positivo), resultando de aplicación, en su caso, el artículo 29.1 de la LJCA para materializar la correspondiente devolución.



Sin embargo, la sentencia impugnada en casación se pronuncia sobre una cuestión que, entrelazada con la que ya hemos examinado, no está todavía, en rigor, resuelta por este Tribunal, pues se plantea qué requisitos debe cumplir la comunicación de inicio del procedimiento inspector para considerar dicho acuerdo de inicio válido a efectos de finalizar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos derivados de la normativa de cada tributo e impedir así que surja la estimación por silencio positivo.

3. En el presente caso, no resulta controvertido que nos encontramos ante una devolución derivada de la normativa del tributo, iniciándose el procedimiento de devolución mediante la presentación de la autoliquidación de IVA en enero de 2019, con opción expresa por la devolución del saldo resultante a 31 de diciembre de 2018, supuesto regulado en el apartado Uno del art. 115 LIVA, anteriormente transcrito, que debe completarse con las previsiones de los artículos 124, 125 y 127 LGT, relativos también al procedimiento de devolución que se inicia mediante la presentación de una autoliquidación.

No se cuestiona tampoco que si transcurre el plazo de seis meses previsto en el art. 115 LIVA sin que se dicte liquidación provisional y sin que se inicie un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección, se genera un acto presunto que determina la obligación de proceder a la devolución. En efecto, esa consecuencia, derivada de la inactividad de la Administración, es la que ha sido declarada por esta Sala en la STS de 4 de marzo de 2022, RCA 2946/2020, anteriormente referida, en la que se sienta la siguiente doctrina jurisprudencial:

*"En el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, las devoluciones solicitadas sobre la base de la improcedencia de la cuantía retenida sobre determinados premios de Loterías y Apuestas del Estado de acuerdo con lo previsto en el Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995, constituyen devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo a los efectos del artículo 31 LGT, generando, la falta de respuesta de la Administración, un crédito en favor del solicitante (silencio positivo), resultando de aplicación, en su caso, el artículo 29.1 de la LJCA para materializar la correspondiente devolución."*

Sin embargo, en la medida en que en este asunto, dentro del plazo de seis meses para resolver sobre el procedimiento de devolución, se inició un procedimiento de inspección cuya comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras fue notificado al administrador y socio único de la entidad el 7 de mayo de 2019, la cuestión que aquí subyace y que debe ser abordada es si efectivamente puede tenerse por iniciado, dentro del plazo referido, el procedimiento de comprobación que puso fin al procedimiento de devolución, al entender el Abogado del Estado que el procedimiento iniciado con la solicitud de devolución finalizó el 7 de mayo de 2019 al amparo de lo dispuesto en el artículo 127 de la LGT, por lo que, al no dejar transcurrir la Administración el plazo de seis meses para resolver dicha solicitud, no existe acto alguno, ni expreso ni presunto, que reconozca el derecho a la devolución instada el 3 de enero de 2019.

La sentencia recurrida en casación, si bien parte de que a la sociedad recurrente en la instancia "[...] se le comunicó el inicio de un procedimiento de inspección antes de haber transcurrido seis meses desde la presentación de la solicitud de devolución", sin embargo sostiene que "[...] no consta ningún pronunciamiento sobre la finalización del procedimiento de devolución", por lo que concluye, con cita de los art. 97.2 y 87.3 del RD 1065/2007, de 27 de julio, que "[...] era necesario haber efectuado un pronunciamiento expreso sobre la finalización del procedimiento de devolución"

4. La interpretación recogida en la sentencia impugnada en casación no puede ser compartida por esta Sala.

Tal y como expone el Abogado del Estado en su escrito de interposición del recurso de casación, el art.127 de la LGT es una norma clara sobre las posibles formas de terminación del procedimiento de devolución, pronunciándose en el mismo sentido el art. 125 RGIT. Ambos preceptos coinciden en que el procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación termina por el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección.

En el caso que nos ocupa se comprueba que la notificación de la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras a TOP MARKETING SOLUTIONS, S.L.U., dentro del plazo de seis meses que determina la ley para la finalización del procedimiento de devolución, puso fin al referido procedimiento sin que hubiera llegado a producirse un acto presunto de reconocimiento de la devolución por transcurso del plazo de seis meses previsto en los artículos 31 LGT y 115 LIVA.

Es cierto que en la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras, notificada a TOP MARKETING SOLUTIONS, S.L.U. en fecha 7 de mayo de 2019, no se indicaba de forma expresa la concreta finalización del procedimiento de devolución iniciado por el obligado tributario por la presentación de la autoliquidación

del IVA correspondiente al último trimestre del ejercicio 2018, haciéndose constar, por lo que aquí interesa, lo siguiente:

"Por orden del Inspector Jefe, y al objeto de verificar el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios por los conceptos y períodos que a continuación se detallan, le comunico el inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en los términos previstos en los artículos 141 y 145 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, BOE del 18 de diciembre), en adelante LGT, y en el artículo 177 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, BOE del 5 de septiembre), en adelante RGAT.

CONCEPTO/s PERÍODOS.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO 1T/2018 a 4T/2018.

Las actuaciones inspectoras tendrán carácter general de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 de la LGT y en el artículo 178 del RGAT.

[...]

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 133.1.e), 139.1.c) de la LGT y en los artículos 153.6.c) y 101.6 del RGAT, el inicio del presente procedimiento de inspección supone la terminación de cualquier posible procedimiento de verificación de datos, comprobación limitada o de control de presentación de declaraciones cuyo objeto se incluya en aquel. Las actuaciones realizadas en el curso de dichos procedimientos conservarán su validez y eficacia, por lo que los ingresos que hayan podido realizarse una vez comunicado su inicio mantendrán su carácter de ingreso a cuenta de la liquidación que se practique en este procedimiento de inspección".

Sin embargo, ello no nos puede conducir a la conclusión alcanzada en la sentencia impugnada en casación, pues la finalización del procedimiento de devolución por el inicio de un procedimiento de inspección deriva de la propia ley, al contemplar el artículo 127 LGT que *"[e]l procedimiento de devolución terminará ... por el inicio de un procedimiento ... de inspección"*, que es el que se le comunicó dentro del plazo de seis meses de la presentación de su solicitud al obligado tributario, pronunciándose en el mismo sentido el artículo 125.3 RGAT.

De aceptarse la interpretación realizada por la Sala de instancia, se estaría convirtiendo en requisito de validez la exigencia de la mención expresa a la finalización del procedimiento de devolución, lo que carece de cobertura legal toda vez que su finalización, se reitera, deriva del mandato legal.

En definitiva, el procedimiento de inspección iniciado dentro del plazo de seis meses previsto en el artículo 115 LIVA y debidamente comunicado al obligado tributario, puso fin al procedimiento de devolución, ajustándose su terminación a la forma -inicio de un procedimiento inspector- y plazo -seis meses desde la presentación de la autoliquidación-previstos legalmente.

En este sentido, debe añadirse que el procedimiento inspector iniciado en fecha 7 de mayo de 2019 tenía el mismo objeto que el procedimiento de devolución iniciado por el obligado tributario, ya que comprendía el IVA del ejercicio 2018 con alcance general y, por tanto, incluía la devolución solicitada por la sociedad en su autoliquidación del último periodo de 2018.

Asimismo, considera la Sala que tampoco se ha generado una confusión de procedimientos que pudiera dar lugar a la indefensión del obligado tributario, ya que en la contestación de la AEAT al escrito de ejecución presentado por el contribuyente en fecha 27 de julio de 2020, se señaló expresamente que *"[...] el procedimiento de devolución iniciado por la mercantil con ocasión de la presentación de la autoliquidación de IVA del cuarto trimestre del ejercicio 2018 el día 3 de enero de 2019, solicitando un importe a devolver de 18.993,06 euros finalizó el día 7 de mayo de 2019 con la notificación de la comunicación de inicio de un procedimiento inspector por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido y periodos 1T 2018 a 4T 2018..."*.

En suma, ni el precepto legal relativo a la terminación del procedimiento de devolución, artículo 127 de la LGT, ni el precepto reglamentario, 125.3 del RGAT, exigen un pronunciamiento expreso de finalización del procedimiento de devolución, sino que determinan que este procedimiento *"terminará"* por el inicio de un procedimiento, entre otros, de inspección, lo que comporta que la finalización del procedimiento de devolución deriva de la propia ley,

5. En último término, admitiendo que la comunicación de inicio no incorporaba *"la indicación de la finalización de otro procedimiento de aplicación de los tributos, cuando dicha finalización se derive de la comunicación de inicio del procedimiento que se notifica"*, como exige el art. 87.3.f) RGAT, al que se remite el art. 97 RGAT que regula el contenido de las comunicaciones tributarias, debe valorarse si tal omisión resulta esencial a fin de

determinar la anulabilidad del acto, pues, obviamente, ello solo tendrá lugar cuando " carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados" ( artículo 48.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas).

Pues bien, la conclusión que se alcanza es que esta omisión no es esencial al no haberse producido indefensión alguna al interesado, que ha podido conocer que el procedimiento inspector se extendía a la comprobación de la devolución solicitada, dado que aquel tenía el mismo objeto que el procedimiento de devolución iniciado por el obligado tributario, al comprender el IVA del ejercicio 2018.

Lo relevante es que la terminación del procedimiento de devolución iniciado por el obligado tributario se ajustó a las formas y al plazo de terminación previstas en la Ley General Tributaria, en concreto, terminación mediante el inicio de un procedimiento inspector en el plazo de seis meses desde la presentación de la autoliquidación por el contribuyente, por lo que no se ha producido un acto presunto de reconocimiento de la devolución.

#### **CUARTO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.**

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión de interés casacional que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

La respuesta a la cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que la comunicación de inicio del procedimiento inspector a efectos de dar por finalizado otro procedimiento de aplicación de los tributos, en este caso, el de devolución derivada de la normativa reguladora de cada tributo, deberá contener las indicaciones que se recogen en los artículos 87.3, 97 y 153 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, entre otras, la indicación de la finalización de otro procedimiento de aplicación de los tributos cuando dicha finalización se derive de la comunicación de inicio del procedimiento que se notifica.

Ahora bien, la falta de cita expresa del artículo 127 LGT y 153 RGAT en el acuerdo de inicio del procedimiento inspector no implica la falta de validez de la finalización de otro procedimiento de aplicación de los tributos, - en este caso de devolución derivada de la normativa reguladora de cada tributo-, toda vez que su finalización deriva de la propia ley.

#### **QUINTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la estimación del recurso de casación deducido por el Abogado del Estado, pues la sentencia impugnada en casación resulta contraria a la doctrina jurisprudencial declarada, por lo que hemos de casar y anular la sentencia recurrida y desestimar el recurso contencioso-administrativo.

#### **SEXTO. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

### **FALLO**

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

**Primero.** Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

**Segundo.** Ha lugar al recurso de casación deducido por la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia pronunciada el 1 de marzo de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en el recurso núm. 877/2020, sentencia que se casa y anula.

**Tercero.** Desestimar el recurso contencioso-administrativo núm. 877/2020, entablado por la representación procesal de **TOP MARKETING SOLUTIONS, SLU**, al amparo de lo dispuesto en los artículos 29.2 y 78 de la LJCA en solicitud de ejecución de acto administrativo firme consistente en la estimación por silencio administrativo positivo de la petición de devolución de ingresos indebidos, previo requerimiento formulado a la AEAT de Ciudad Real, declarando que no se ha producido un acto presunto de reconocimiento del derecho a la devolución del IVA correspondiente al año 2018, por importe de 18.993,06 euros, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

**Cuarto.** No hacer imposición de las costas procesales de esta casación, ni las causadas en la instancia.



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

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ