



Roj: **STS 2017/2023 - ECLI:ES:TS:2023:2017**

Id Cendoj: **28079130022023100156**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **18/05/2023**

Nº de Recurso: **4506/2021**

Nº de Resolución: **638/2023**

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 CV 2237/2021,**  
**ATS 7561/2022,**  
**STS 2017/2023**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 638/2023**

Fecha de sentencia: 18/05/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4506/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 09/05/2023

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

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.3

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

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 4506/2021

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. 638/2023**

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

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

En Madrid, a 18 de mayo de 2023.

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. **4506/2021**, interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia pronunciada el 31 de marzo de 2021 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso núm. 796/2020.

Ha comparecido como parte recurrida la procuradora doña Sonia López Roch, en representación de la entidad **INGENIERÍA Y URBANISMO DEL MEDITERRÁNEO, SL**.

Ha sido ponente la Excmo. 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 31 de marzo de 2021 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que estimó el recurso n.º 796/2020, promovido por la mercantil Ingeniería y Urbanismo del Mediterráneo, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia de 1 de junio de 2020, que estimó parcialmente la reclamación n.º 12/2262/2016 interpuesta frente a la resolución de la Agencia Estatal de Administración Tributaria ["AEAT"] de 9 de mayo de 2016, desestimatoria de la solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido ["IVA"], 2011, cuarto trimestre.

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

"FALLAMOS: ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Ingeniería y Urbanismo del Mediterráneo SL representado por la Procuradora Sra. López Roch contra la resolución del TEAR de fecha 1-6-2020 estimatoria parcial de la reclamación 12/2262/16 interpuesta contra la resolución de la AEAT de 9-5-2016 desestimatoria de la solicitud de rectificación y devolución de IVA referida al 4T 2011, debemos ANULAR dicha resolución, y RECONOCIENDO EL DERECHO DEL RECURRENTE A LA DEVOLUCIÓN de la suma reclamada más los intereses legales desde la fecha en que se solicitó la rectificación de la autoliquidación y solicitud de devolución, CONDENANDO a la administración al pago de las costas procesales en la cuantía máxima de 1500€ por honorarios de letrado y 334,38 € por derechos del procurador".

### 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 infringido el artículo 14.2.c) del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (BOE de 27 de mayo) ["RGRVA"], en relación con el artículo 127.1.c) 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, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre) ["RGAT"] y con los artículos 80, 89 y 114 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) ["LIVA"].

2. La Sala de instancia, por auto de 27 de mayo de 2021, rectificado por otro posterior de 7 de junio, 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 la representación procesal de la entidad Ingeniería y Urbanismo del Mediterráneo, SL, 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 18 de mayo de 2022, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Reforzar, reafirmar y, en su caso, matizar o completar la jurisprudencia sobre qué sujeto se encuentra legitimado para obtener la devolución de ingresos indebidos en aquellos supuestos en los que el ingreso indebido se refiere a tributos que deben ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades, como es el caso del IVA, y se derive de un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones iniciado por parte del sujeto pasivo del impuesto.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación el artículo 14.2.c) del RGRVA, en relación con el artículo 127.1.c) del RGAT y con los artículos 80, 89 y 114 de la LIVA."

2. El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 1 de julio de 2022, que observa los requisitos legales, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba y alega que cuando en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones se aprecia, como así lo entendió el TEARCV en este asunto, la existencia de ingresos indebidos derivados de cuotas indebidamente repercutidas que hubiesen sido consignadas como cuotas devengadas en las autoliquidaciones del obligado tributario que efectuó la repercusión, el único beneficiario de dicha devolución designado por la norma ( artículo 14.2.c) del RRVA, aprobado por RD 520/2005) es la persona o entidad que haya soportado la repercusión.

En este supuesto, el artículo 127.1.c) del RGI establece, como trámite adicional, la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos en el artículo 14.2.c) RGRVA.

Afirma que "[...] en dicho procedimiento de rectificación de la autoliquidación, deben realizarse las actuaciones contempladas en la normativa expuesta para hacer efectivo el derecho a obtener la devolución de las cuotas soportadas a favor de su beneficiario (el sujeto que ha soportado la repercusión del IVA) y único legitimado, por tanto, para obtener la devolución del ingreso indebido lo cual es independiente de los procedimientos que pudiera haber instado el mismo ante la AEAT - ex artículo 14.1.c) del RRVA- solicitando la devolución o de las acciones civiles de que disponga para exigir al sujeto pasivo el reintegro del exceso, prevista únicamente en los casos de regularización de la situación tributaria por el sujeto pasivo ( artículo 89.Cinco.b) LIVA)".

Para reforzar la jurisprudencia de la Sala, que avala su planteamiento y, en definitiva, el reconocimiento de legitimación exclusiva en estos casos para obtener la devolución al repercutido, se hace eco, en primer lugar, de las Sentencias de esta Sala, de 23 de junio de 2014 c. 2283/2012 y en las anteriores de 7 de febrero de 2007 c.5605/2001 y 20 de febrero de 2007 c. 7008/2001, basadas en los principios establecidos en la jurisprudencia comunitaria (STJUE de 14 de enero de 1997 asuntos acumulados 192/95 a 218/95).

Seguidamente, si bien referida al Impuesto sobre la venta minorista de determinados hidrocarburos, en la que la problemática es la misma que en el IVA, alude a las Sentencias de 13 de febrero de 2018 c. 284/2017, 14 de febrero de 2018 c. 651/2017, 9 de marzo de 2018 c. 285/2017, 17 de julio de 2018 c. 3960/2017, 17 de febrero de 2019 c. 4271/2017, 9 de abril de 2019 c. 1885/2017 y 4 de marzo de 2020 c. 5348/2017, que evidencian que esta Sala ha seguido una línea constante y uniforme reconociendo el derecho a obtener el ingreso únicamente a quien soportó el tributo.

Concluye que la doctrina referida es aplicable plenamente en los casos, como el examinado, en los que el ingreso indebido se refiere en general a tributos que deben ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades, como es el caso del IVA, y se derive de un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones iniciado por parte del sujeto pasivo del impuesto.

Deduca la siguiente pretensión:

"[...] se solicita la estimación del recurso con consiguiente anulación de la sentencia estimatoria de la Sala de lo Contencioso Administrativo - Sección Tercera - del TSJ de la Comunidad Valenciana, de fecha 31 de marzo de 2021, dictada en el recurso interpuesto por INGENIERÍA Y URBANISMO DEL MEDITERRÁNEO S.L contra resolución del TEARCV de 1 de junio de 2020, por ser contraria a derecho y que, interpretando correctamente el artículo 14.2.c) del RGRVA, en relación con el artículo 127.1.c) del RGAT y con los artículos 80, 89 y 114 de la LIVA, y reafirmando su doctrina sobre el particular, fije como doctrina la siguiente:

- El sujeto repercutido es el único sujeto que se encuentra legitimado para obtener la devolución de ingresos indebidos en aquellos supuestos en los que el ingreso indebido se refiere a tributos que deben ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades, como es el caso del IVA, y se derive de un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones iniciado por parte del sujeto pasivo del impuesto.

Sobre esa base, estime el recurso de casación interpuesto por esta representación legal.



La estimación del recurso ha de llevar a esa Sala a la desestimación del recurso del obligado contra la resolución estimatoria parcial del TEARCV y a la confirmación, por tanto, de la misma.

#### **CUARTO. Oposición del recurso de casación.**

La procuradora doña Sonia López Roch, en representación de la mercantil Ingeniería y Urbanismo del Mediterráneo SL, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 23 de septiembre de 2022, en el que se muestra disconforme con la discrepancia entre Tribunales Superiores de Justicia expresada por el Abogado del Estado, considera que no nos encontramos ante un supuesto discrepante y con diferentes pronunciamientos, y se remite "a los hechos expuestos en nuestra demanda, y a los hechos probados de la Sentencia impugnada y a los fundamentos jurídicos, de 31 de marzo de 2021, dictada por la Sala Tercera del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, y en especial al fundamento jurídico tercero, cuando el TSJCV, considera como probado (reproducimos lo expuesto por el Tribunal) que la entidad emitió las facturas con números 38, 39 y 42 del ejercicio 2011 con fechas 09/12/2011, 09/12/2011 y 21/12/2011 por unos importes totales de 76.700,00 euros, 649.200,00 euros y 106.200,00 euros respectivamente, así como que fueron consignadas las cuotas de IVA correspondientes en la autoliquidación del 4T/2011 presentada en fecha 30/01/2012 [...]".

Afirma que la pretensión de devolución por ingresos indebidos es legítima y justificada, con cita de los arts. 120 y 122 LGT y 130, 131 y 132 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Concluye que "[...] no se da la contradicción expresada por la Abogacía del Estado, y en su caso, es claro que, en atención a la fundamentación jurídica expuesta, y a la fundamentación expuesta en la resolución impugnada, donde ya se recoge la doctrina emanada por el Tribunal Supremo al respecto, procede la estimación de la pretensión efectuada por esta parte, de rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos indebidos, respecto de la autoliquidación correspondiente al 4T del ejercicio 2011" (sic).

Termina suplicando a la Sala:

"[...] dicte sentencia declarando no haber lugar al mismo y confirmando en todos sus extremos la Sentencia de instancia e imponiendo al recurrente las costas del presente proceso".

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

Por providencia de 27 de septiembre de 2022, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesariedad de dicho trámite atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 15 de marzo 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 9 de mayo 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 Tercera de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, 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 reforzar, reafirmar y, en su caso, matizar o completar la jurisprudencia sobre qué sujeto se encuentra legitimado para obtener la devolución de ingresos indebidos en aquellos supuestos en los que el ingreso indebido se refiere a tributos que deben ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades, como es el caso del IVA, y se derive de un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones iniciado por parte del sujeto pasivo del impuesto.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que aparecen recogidos, en esencia, en el auto de admisión son los siguientes:

**2.1.** En el mes de diciembre de 2011, la mercantil Ingeniería y Urbanismo del Mediterráneo, S.L. emitió tres facturas a Bioandalus 2011, S.L. como consecuencia de determinadas obras de un proyecto de planta biodiesel, en las que repercutió el IVA y cuyas cuotas fueron posteriormente consignadas en la correspondiente autoliquidación del IVA, 2011, cuarto trimestre, de la primera mercantil.

**2.2.** En el año 2013, Ingeniería y Urbanismo del Mediterráneo, S.L. emitió facturas rectificativas por las obras no realizadas a Bioandalus 2011, S.L. que, posteriormente, en el seno de un procedimiento de comprobación iniciado respecto del IVA 2013 a la primera mercantil, no fueron admitidas por la AEAT. Dicho procedimiento



finalizó mediante resolución de 17 de abril de 2015 en la que se rectificaron las autoliquidaciones del IVA del ejercicio 2013, en el sentido de no admitir las facturas rectificativas por entender el órgano administrativo que, aun cuando las obras no se habían ejecutado en su totalidad, en septiembre de 2012 la mercantil ya había cobrado parte de las obras, por lo que en dicho año se había producido el devengo por los pagos anticipados anteriores a la entrega de la obra y no se había justificado debidamente que el sujeto pasivo hubiera devuelto al destinatario el importe cobrado. Ello, indica la resolución, sin perjuicio del derecho a solicitar la impugnación de las declaraciones en las que se incluyeron las cuotas no devengadas.

**2.3.** Con fecha 24 de diciembre de 2015, Ingeniería y Urbanismo del Mediterráneo, S.L. presentó solicitud de rectificación de la autoliquidación del IVA 2011, cuarto trimestre, y de devolución de ingresos indebidos. Esta solicitud fue denegada por la AEAT mediante resolución de 9 de mayo de 2016, basándose en que la anterior liquidación provisional practicada en relación con el IVA 2013 no era firme en vía administrativa.

**2.4.** Contra la resolución desestimatoria relativa al IVA 2011, se interpuso reclamación económico-administrativa que fue estimada parcialmente por el Tribunal Económico-Administrativo Regional ["TEAR"] de la Comunidad Valenciana en su resolución de 1 de junio de 2020. El TEAR declaró que, habida cuenta de que había resultado probado que se emitieron las facturas de 2011, que las cuotas del IVA de dichas facturas fueron consignadas en la autoliquidación del año 2011, cuarto trimestre, y que las obras no estaban totalmente ejecutadas cuando se emitieron, debía estimarse la reclamación parcialmente y procederse a la rectificación de la autoliquidación pretendida en atención a los porcentajes de la obra ejecutada. No obstante, desestimó la solicitud relativa a la obtención del importe de la devolución que procediera ya que quien, en su caso, había soportado la repercusión superior del impuesto era la destinataria de las facturas -Bioandalus SL- y no había quedado acreditada la restitución de los importes repercutidos en exceso.

**2.5.** Contra dicha resolución del TEAR, la mercantil interpuso recurso contencioso-administrativo que se tramitó bajo el número 796/2020 ante la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que dictó sentencia estimatoria el 31 de marzo de 2021.

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre este particular se contiene en el fundamento jurídico tercero con el siguiente tenor literal:

"[...] Atendiendo a la argumentación antes expuesta y al contenido de la STS antes referida, toda vez en la resolución aquí recurrida se desestima parcialmente la reclamación del actor, únicamente en cuanto a la improcedencia de la devolución del IVA indebidamente repercutido, pese a estimarse la pretensión de rectificación de la autoliquidación referida a las tres facturas mencionadas, basando aquella desestimación únicamente en no constar debidamente acreditado el reintegro de dichas sumas al contribuyente quien soportó el IVA, no podemos sino estimar el recurso pues no existe exigencia legal que condicione dicha rectificación, y consiguiente devolución del exceso de IVA repercutido, al reintegro del importe de dichas facturas al destinatario, disponiendo la administración tributaria de suficientes mecanismos legales para no sufrir quebranto, salvaguardando el principio de neutralidad del IVA, amén de poder exigir el contribuyente, repercutido en ese exceso de IVA, al prestador del servicio, la devolución de los pagos realizados por servicios no prestado, y en su caso deberá rectificar el IVA indebidamente deducido, cuestiones que aquí no se discuten y obviamente no se prueban, debiendo por tanto estimarse la devolución interesada más los intereses legales devengados desde la fecha en que se solicitó la rectificación de la autoliquidación y solicitud de devolución, cuestión que si bien no suscita el recurrente el dies ad quo de dicho cómputo, el devengo de los intereses de demora viene determinado ex lege".

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

**1.** Conforme al auto de admisión, los preceptos que, en principio, debemos interpretar para resolver el litigio son el artículo 14.2.c) del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo ["RGRVA"], en relación con el artículo 127.1.c) 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, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio ["RGAT"] y con los artículos 80, 89 y 114 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido ["LIVA"].

**2.** El artículo 14.2 del RGRVA establece:

"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.



[...]

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".

**3.** A su vez, el artículo 127.1 del RGAT señala:

"1. En la tramitación del expediente se comprobarán las circunstancias que determinan la procedencia de la rectificación. Cuando junto con la rectificación se solicite la devolución de un ingreso efectuado, indebido o no, se comprobarán las siguientes circunstancias:

a) La realidad del ingreso, cuando proceda, y su falta de devolución.

[...]

c) Que se cumplan los requisitos exigidos en el artículo 14.2.c) del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, cuando se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades".

**4.** El artículo 80.Dos de la LIVA dispone:

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

**5.** Finalmente, el artículo 89 de la LIVA indica:

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

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

[...]

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



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

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

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

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

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

1. Ya se ha expuesto que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en reforzar, reafirmar y, en su caso, matizar o completar la jurisprudencia sobre qué sujeto se encuentra legitimado para obtener la devolución de ingresos indebidos en aquellos supuestos en los que el ingreso indebido se refiere a tributos que deben ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades, como es el caso del IVA, y se derive de un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones iniciado por parte del sujeto pasivo del impuesto.

2. Pues bien, como recoge el Abogado del Estado en su escrito de interposición del recurso de casación, esta Sala ha seguido una línea constante y uniforme reconociendo el derecho a obtener el ingreso únicamente a quien soportó el tributo, de forma que el artículo 14 del Real Decreto 520/2005 solo permite obtener la devolución a quien efectivamente soportó el gravamen, a través de la repercusión.

En efecto, esta Sala en sentencia de 23 de junio de 2014 (rec. 2283/2012, ECLI:ES:TS:2014:2710), y en las anteriores de 7 de febrero de 2007 (rec. 5605/2001, ECLI:ES:TS:2007:1109) y de 20 de febrero de 2007 (rec. 7008/2001, ECLI:ES:TS:2007:3310), basadas en los principios establecidos en la jurisprudencia comunitaria (STJUE de 14 de enero de 1997, asuntos acumulados 192/95 a 218/95), ya se pronunció sobre esta cuestión.

En concreto, en la primera de ellas, sentencia de 23 de junio de 2014 (rec. 2283/2012), recogida en el auto de admisión -hecho primero, apartado 5.1-, en un asunto relativo al IVA, similar al que ahora se enjuicia, declaró lo siguiente:

"(...) En suma, utilizando a modo de resumen los argumentos de la sentencia impugnada, cabe subrayar que, si bien la devolución de la cuota indebidamente repercutida puede ser instada por quien la repercutió, la percepción de la devolución que pudiera proceder corresponde sólo a quien la soportó, por lo que en ningún caso la Administración tributaria estaba obligada a reintegrar a la compañía recurrente el importe de la cuota del impuesto sobre el valor añadido que repercutió a (...), por la venta de los multicines (...)"

3. Posteriormente la Sala, en asuntos relativos al Impuesto sobre la venta minorista de determinados hidrocarburos, en los que la problemática es la misma que en el IVA que nos ocupa, ha reflejado la posición que hemos mantenido invariablemente al resolver recursos que planteaban cuestiones sustancialmente iguales, reconociendo el derecho a obtener la devolución a quien efectivamente soportó el gravamen mediante la repercusión. Así, cabe citar las sentencias de 13 de febrero de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 284/2017, de 14 de febrero de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 651/2017, de 9 de marzo de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 285/2017, de 17 de julio de 2018, dictada en el rec. casación 3960/2017, de 17 de febrero de 2019, rec. cas. 4271/2017, de 9 de abril de 2019, dictada en el recurso de casación 1885/2017 y de 4 de marzo de 2020, dictada en el recurso 5348/2017, entre otras.

Procede reproducir los términos de la sentencia primeramente citada, de 13 de febrero de 2018, RCA 284/2017, a la que se remiten todas las demás. Tal y como ha expuesto esta Sala en sentencia de 14 de febrero de 2018 (RCA 651/2017), el valor reforzado de su cita proviene de varias fuentes diversas: de un lado, que a diferencia de los anteriores precedentes jurisprudenciales, ha sido dictada en un recurso decidido conforme al nuevo régimen casacional instaurado en la disposición final 3.1 de la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial -no es que tal circunstancia acreciente

per se su valor como fuente complementaria del ordenamiento jurídico, conforme al artículo 1.6 del Código Civil, pero sí permite una perspectiva nueva del mismo enjuiciamiento, la que nos proporcionan los términos del auto de admisión del recurso; y, de otro lado, porque afronta de modo directo y completo la interpretación que deba darse al artículo 14 del Real Decreto 520/2005.

Pues bien, en la mencionada sentencia de 13 de febrero de 2018 se dio respuesta a la cuestión que presentaba interés casacional, en interpretación del 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-, que era la siguiente:

"Si el sujeto pasivo "repercutidor" de un impuesto, como el que gravaba las ventas minoristas de determinados hidrocarburos, declarado contrario al ordenamiento jurídico de la Unión Europea, puede pedir para sí y obtener la devolución de las cuotas indebidamente pagadas cuando, habiendo repercutido el tributo al consumidor final e ingresado el importe repercutido en las arcas públicas, este último no puede obtener el reintegro por resultarle imposible acreditar la repercusión que soportó".

Sobre tal cuestión se pronunció esta Sala en los siguientes términos:

**"[...] TERCERO. La devolución de ingresos indebidos en los casos en que la normativa del impuesto (indirecto) impone al sujeto pasivo la repercusión.**

Aunque los argumentos de las partes -a tenor de sus escritos procesales y del resultado de la vista celebrada- han estado muy apegados al tenor literal de la normativa que resulta de aplicación (probablemente porque ese tenor literal dista mucho de ser claro o preciso), conviene no perder de vista algunos aspectos esenciales que el presente litigio plantea.

El primero de ellos es que nos hallamos -en el presente proceso- ante un procedimiento de devolución de ingresos indebidos en el que resulta incontrovertido que el efectuado por el sujeto pasivo (la estación de servicio) en el Tesoro Público era, claramente, "indebido" en cuanto respondía a un tributo nulo por contrario al Derecho de la Unión Europea.

Ocurre, sin embargo, y ese es el segundo aspecto que debe destacarse, que ese tributo ilegal era un impuesto indirecto que recaía directamente sobre el consumidor y que gravaba en una única fase las ventas minoristas de determinados hidrocarburos, siendo así que el sujeto pasivo (por lo que hace al caso, el vendedor del producto al consumidor final) tenía la obligación de ingresar en el Tesoro la cuota que había *repercutido* sobre el consumidor final que era, en puridad, el que soportaba la carga correspondiente.

Resulta obligado distinguir en estos casos, a nuestro juicio, entre los obligados al pago que *soportan* la carga tributaria derivada del hecho imponible y aquellos otros que no se encuentran en tal situación, por liberarse por vía de la *repercusión*. Y resulta forzoso concluir que, en el caso, el que *soporta* en su patrimonio el tributo (ilegal) es el consumidor, *repercutido* por un sujeto pasivo que se ha visto *liberado* -por esa repercusión- de la carga fiscal.

Dicho de otro modo, no ha habido impacto alguno del gravamen fiscal en el patrimonio del *repercutidor* pues, en realidad, éste no ha sido más que una correa de transmisión entre quien efectivamente pagó/soportó el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y la Hacienda Pública que, formalmente, tenía entonces derecho a la exacción de aquel tributo.

Si ello es así, debemos anticipar que no entendemos que el sujeto pasivo (*repercutidor*) tenga derecho a obtener la devolución de las cuotas del impuesto ilegal que ingresó. Y ello por una razón esencial: porque no ha soportado la carga tributaria correspondiente, ni se ha visto afectado su patrimonio como consecuencia del gravamen que ingresó.

Y aunque resulta muy interesante la discusión dogmática sobre si, a tenor del artículo 14 de continua cita, habría distinguir entre un derecho a *solicitar* y un derecho a *obtener* (la devolución, en ambos casos), entendemos que tal polémica prescinde de la verdadera naturaleza y significación de la solicitud que se ejercitó ante la Administración: una entidad que ingresó un tributo ilegal en el Tesoro Público sin que tal ingreso supusiera merma alguna en su patrimonio (porque lo repercutió a un tercero, consumidor final) interesa que le *devuelvan* una suma (coincidente con aquel ingreso) que, en realidad, nunca pagó (porque quien lo hizo fue un tercero que no ha podido o no ha querido solicitar la devolución).

No queremos dejar de destacar el loable esfuerzo argumentativo de la parte recurrida sobre la exégesis del artículo 14 del Real Decreto 520/2005 y sobre el significado que debe atribuirse al adverbio *salvo* empleado en el número 2 de dicho artículo.



Tal precepto, tras recoger en su número 1 las personas que tienen derecho "a solicitar" la devolución de ingresos indebidos (los obligados tributarios y los sujetos infractores y quienes hayan soportado la retención o el ingreso a cuenta repercutido), dispone en el número siguiente que 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".

En la medida en que la letra c) se refiere a "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", la única interpretación posible del precepto, según la parte recurrida, es la que propugna que tendrá derecho a obtener la devolución el sujeto pasivo *repercutidor* "siempre que" o "a condición de que" el *repercutido* no obtenga la devolución, pues *salvo* significa "con excepción de".

En otras palabras, para la indicada parte -en los mismos términos que se siguen de la sentencia recurrida- interpretar el precepto como sostiene la Abogacía del Estado supondría convertir un derecho a obtener la devolución "salvo en ciertos casos" en una absoluta prohibición para ejercer tal derecho, lo que no tendría sentido a la vista de una norma que reconoce al sujeto pasivo el derecho a la devolución y que solo lo excluye ("salvo que") en el caso de que se le haya devuelto antes el ingreso indebido a quien ha soportado la repercusión.

En definitiva, solo habría una interpretación posible: el sujeto pasivo está legitimado para pedir y obtener la devolución del ingreso indebido pero su derecho está condicionado a que el sujeto que ha soportado la repercusión no haya solicitado esa misma devolución. De esta forma, constatado en autos que los consumidores finales no interesaron la devolución, la Administración debió reconocer el derecho pretendido al no concurrir la salvedad excluyente que el precepto que nos ocupa establece.

Varias razones impiden acoger la tesis propuesta en la demanda y asumida por la sentencia recurrida:

1. No es cierto, como parece sostenerse, que el reconocimiento del *repercutido* como único sujeto que puede solicitar y obtener la devolución deje completamente vacío de contenido el precepto recogido en el artículo 14 del Real Decreto 520/2005: el sujeto pasivo *repercutidor* podrá, incluso después de trasladar el gravamen al consumidor, pedir la devolución en diversos supuestos, como en el caso en que lo ingresado en el Tesoro Público exceda de la cuota repercutida o en el supuesto en que el repercutido no le haya abonado la cuota correspondiente al tributo al dejar de pagarle el servicio.

2. En dos sentencias de esta misma Sala y Sección (de 23 de junio y 25 de septiembre de 2014, recursos de casación, respectivamente, núms. 2283/2012 y 3394/2013, relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido pero analizando la dinámica de repercusión de dicho tributo, similar a la del que ahora nos ocupa) hemos dado carta de naturaleza a la tesis sostenida por el abogado del Estado al afirmar que en el tantas veces citado artículo 14 se hace referencia, como personas o entidades que tienen derecho a obtener la devolución, a los que hayan soportado la repercusión cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades, siendo así que en el apartado 4 del precepto se dispone que "cuando la devolución de ingresos indebidos hubiese sido solicitada por el obligado tributario que repercutió las cuotas, la devolución se realizará directamente a la persona o entidad que hubiese soportado indebidamente la repercusión", expresión de la que solo cabe deducir, según aquellas sentencias, "que el único legitimado para recibir o cobrar la devolución es la persona o entidad que soportó la repercusión, es decir, se devuelve a quien pagó, con independencia de quién solicitó la declaración de procedencia de la devolución de ingresos indebidos, que pudo ser el repercutido o quien repercute".

3. En otras tres sentencias de fecha 17 de octubre de 2016 (recursos de casación núms. 3984/2015, 3989/2015 y 3983/2015, relativos específicamente al Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos) hemos señalado, con abundante cita de pronunciamientos anteriores, que la recta interpretación del artículo 14 del Reglamento de Revisión es la que propugna que "la titularidad del derecho a la devolución corresponde a quien efectivamente soporta la repercusión".

4. La interpretación que propugnamos no se opone a lo dispuesto en los artículos 19, 32, 35, 36 y 221 de la Ley General Tributaria, citados por el representante procesal del demandante en la instancia: por más que el "gasolinero-vendedor" (por utilizar la gráfica expresión de la parte recurrida) sea el obligado principal, el que realiza el hecho imponible y el único que efectúa el pago del tributo a la Hacienda Pública y, como tal, sea reconocido en aquellos preceptos como posible titular del derecho a la devolución, no podemos olvidar que tal derecho se reconoce a los "obligados tributarios" y lo son también - ex artículo 35.2.g) de aquella Ley- "los obligados a soportar la repercusión" que son los únicos que -a tenor de la tesis expuesta- tienen efectivamente



el derecho a obtener la devolución en supuestos como el que ahora nos ocupa pues ellos -y solo ellos- son los que han soportado efectivamente la carga fiscal derivada del tributo.

#### **CUARTO. Sobre el enriquecimiento injusto.**

Presupuesto lo anterior, es obvio que los razonamientos expuestos coinciden con la tesis que sostiene el abogado del Estado pues, como se sigue de la doctrina jurisprudencial ya mencionada y que ahora reiteramos, el único legitimado para recibir o cobrar la devolución es la persona o entidad que soportó la repercusión, no el *repercutidor* que, insistimos, se ha liberado de la carga tributaria derivada del hecho imponible al trasladarla al consumidor final merced a la repercusión.

Si ello es así, resulta innecesario abordar la incidencia en el supuesto analizado de la doctrina del enriquecimiento injusto, pues la misma solo entraría en juego en el caso de que entendiéramos que el sujeto pasivo-repercutidor tiene derecho a solicitar y obtener la devolución cuando, como en el presente caso, no lo ha interesado el repercutido. Y, obviamente, resulta improcedente plantear ante el TJUE la cuestión prejudicial mencionada por la parte recurrida si, como se ha dicho, el supuesto enriquecimiento sin causa ha carecido por completo de relevancia en la decisión que hemos adoptado.

En cualquier caso, y como en el debate se ha suscitado la aplicación al supuesto de hecho de tal principio, resulta forzoso realizar algunas precisiones, necesarias, además, porque en el recurso de casación del abogado del Estado se alude al enriquecimiento sin causa, porque también se hace referencia al mismo en algunas de nuestras sentencias anteriormente citadas y porque la resolución de la Sala de Bilbao aquí recurrida-en contra de lo afirmado por el TEAR- rechaza que el reconocimiento del derecho a la devolución enriquezca injustamente a la estación de servicio solicitante.

La primera precisión es que la circunstancia de que la Administración haya recaudado un impuesto ilegal y no lo devuelva -por imposibilidad legal o material- no incide en absoluto en la posición jurídica del sujeto pasivo-repercutidor, ni hace nacer en éste un derecho a la devolución que, como se ha visto, no ostenta. Resulta obligado insistir en que el único *perjudicado* por la implantación y recaudación del tributo ilegal, el único que ha soportado en su patrimonio la carga fiscal derivada de la exigencia del gravamen es el consumidor-repercutido, que es quien ha pagado la cuota correspondiente.

Parece evidente -y ello no merece mayor razonamiento- que la Administración no se enriquece injustamente "menos" o en una inferior proporción por el hecho de que devuelva lo ingresado a un contribuyente, sujeto pasivo-repercutidor, que no puede ejercitar al respecto derecho alguno al no haber soportado en su patrimonio la carga tributaria correspondiente.

En segundo lugar, tampoco altera la naturaleza de las cosas el hecho de que, al permitirse la devolución al sujeto pasivo-repercutidor, la Hacienda Pública obtendrá el beneficio derivado de la exigencia del impuesto directo correspondiente por la renta obtenida en esa devolución.

Aunque en el acto de la vista afirmó el letrado de la parte recurrida que no pretendía con tal afirmación justificar su pretensión en una suerte de distribución "a pachas" o "a medias" entre la Administración y el contribuyente del gravamen ilegal, lo cierto es que nada añade tal argumentación a lo ya razonado: la única forma de enervar el enriquecimiento indebido de la Administración es reparar al empobrecido como consecuencia de la exacción del tributo ilegal, cualidad ésta que solo ostenta el consumidor final.

Por último, la supuesta condición de *perjudicada* de la estación de servicio por el impacto del tributo ilegal en la cuota de mercado o en su cuenta de resultados no es más que un argumento *ex abundantia* de la sentencia recurrida que no constituye su *ratio decidendi*, como la parte recurrida reconoce.

En cualquier caso, ninguna prueba se ha realizado a instancias del demandante que constate la existencia de un impacto real y efectivo en el patrimonio del sujeto pasivo con ocasión del ingreso en el Tesoro Público del impuesto ilegal -sea por la vía de la disminución de sus beneficios o por otras circunstancias-, impacto que, acaso, podría servir para fundamentar una acción de una naturaleza distinta de la que ahora nos ocupa en la que, insistimos, solo tiene derecho a la devolución quien ha soportado la carga del gravamen contrario al Derecho de la Unión Europea.

#### **QUINTO. 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 incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, en estos términos:

"Si el sujeto pasivo "repercutidor" de un impuesto, como el que gravaba las ventas minoristas de determinados hidrocarburos, declarado contrario al ordenamiento jurídico de la Unión Europea, puede pedir para sí y obtener la devolución de las cuotas indebidamente pagadas cuando, habiendo repercutido el tributo al consumidor



final e ingresado el importe repercutido en las arcas públicas, este último no puede obtener el reintegro por resultarle imposible acreditar la repercusión que soportó".

La respuesta ha de ser necesariamente negativa, conforme a lo que hemos razonado, pues nuestro ordenamiento jurídico (constituido por los preceptos más arriba citados de la Ley General Tributaria y por el artículo 14 del Real Decreto 520/2005) solo permite obtener la devolución a quien efectivamente soportó el gravamen mediante la repercusión".

**4.** Se ratifica, pues, la doctrina jurisprudencial recogida en nuestra sentencia de 13 de febrero de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 284/2017, a la que le han seguido otras posteriores, doctrina que resulta plenamente aplicable en los casos, como el enjuiciado, en los que el ingreso indebido se refiere en general a tributos que deben ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades, como es el caso del IVA, y se derive de un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones iniciado por parte del sujeto pasivo del impuesto.

#### **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 que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que se ratifica la doctrina jurisprudencial de esta Sala, recogida en nuestra sentencia de 13 de febrero de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 284/2017, a la que le han seguido otras posteriores, consistente en que nuestro ordenamiento jurídico solo permite obtener la devolución a quien efectivamente soportó el gravamen mediante la repercusión, de forma que el sujeto repercutido es el único que se encuentra legitimado para obtener la devolución de ingresos indebidos en aquellos supuestos en los que el ingreso indebido se refiere a tributos que deben ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades, como es el caso del IVA, y se derive de un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones iniciado por parte del sujeto pasivo del impuesto.

#### **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 esta doctrina jurisprudencial reiterada, al considerar que el artículo 14 del Real Decreto 520/2005 autoriza al sujeto pasivo-repercutidor a obtener la devolución de las cuotas del IVA ingresadas en el Tesoro Público y que habían sido repercutidas a otra entidad, 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 31 de marzo de 2021 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso núm. 796/2020, sentencia que se casa y anula.

**Tercero.** Desestimar el mencionado recurso nº 796/2020, entablado por la mercantil Ingeniería y Urbanismo del Mediterráneo, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia de 1 de junio de 2020, que estimó parcialmente la reclamación n.º 12/2262/2016 interpuesta frente a la resolución de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 9 de mayo de 2016, desestimatoria de la solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido, 2011, cuarto trimestre, declarando las citadas resoluciones administrativas ajustadas a Derecho.

**Cuarto.** No hacer imposición de las costas procesales, ni de las 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