

AUDIENCIA NACIONAL**Sentencia de 20 de febrero de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Rec. n.º 152/2013****SUMARIO:**

Procedimiento contencioso-administrativo. Recurso de casación. IVA. Devoluciones a no establecidos. Solicitud de información adicional formulada por el Estado miembro de devolución.

La Oficina Nacional de Gestión Tributaria, IVA de no establecidos, emitió dos requerimientos a fin de que la sociedad aportase los originales de las facturas acreditativas del derecho a la devolución y la aclaración detallada de las operaciones realizadas en España, así como el destino de los bienes o servicios adquiridos cuya devolución de IVA se solicitaba que no fueron atendidos por lo que fueron denegadas sus solicitudes de devolución. Antes de la notificación de las resoluciones denegatorias, la entidad presentó dos escritos, uno por cada ejercicio, en los que manifestaba que se trataba de una compañía alemana cuya actividad es el suministro de coches a empresas españolas, al amparo de contratos de *leasing* y ventas ocasionales de los mismos en el mercado español de coches de segunda mano, que actuaba en el Territorio de Aplicación del Impuesto (TAI) sin establecimiento permanente y que soportaba cuotas de IVA como consecuencia de las compras de vehículos, a cuyo efecto aportó algunos justificantes de facturas. La recurrente interpuso recurso de reposición, aunque reconoció el retraso y aportó con los escritos de interposición de los recursos una muestra de facturas emitidas por los servicios de arrendamiento prestados, incidiendo en el funcionamiento de la compañía respecto de la prestación en España de los servicios de aquella clase. Antes de resolver el recurso de reposición, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria practicó un nuevo requerimiento de información que nunca fue contestado por la recurrente y el recurso de reposición fue desestimado confirmando la denegación de la devolución. La actora interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas ante el TEAC, en las que tras realizar las alegaciones que estimó pertinentes, acompañó diversa documentación, concretamente, algunas facturas de prestación de servicios y contratos de arrendamiento financiero, certificados oficiales expedidos por autoridades alemanas de su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción y diversas declaraciones periódicas de IVA. Las reclamaciones fueron acumuladas y desestimadas por el TEAC y luego por la Audiencia Nacional, cuya sentencia fue recurrida en casación ante el Tribunal Supremo, que acabó estimando el recurso interpuesto por la sociedad alemana ordenando reponer las actuaciones procesales de la instancia al momento inmediatamente anterior a aquel en el que se dictó la sentencia recurrida para que se emita otra en la que, a tenor del material probatorio incorporado al proceso, la AN se pronuncie sobre el cumplimiento de los requisitos materiales para que proceda la devolución solicitada y, de ser así, la reconozca expresamente[Vid., STS de 10 de septiembre de 2018, recurso n.º 1246/2017]. Devueltos los autos a esta Sala se planteó una cuestión prejudicial ante el TJUE, ante la posible incompatibilidad de la ejecución de la sentencia del TS en los términos ordenados, y el límite temporal previsto por la Directiva 79/1072/CEE, de 6 de diciembre de 1979, para solicitar el derecho a la devolución, que se resolvió por la STJUE de 9 de septiembre de 2021, asunto C-294/20 en el sentido de que Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que no constituye un abuso de Derecho que un sujeto pasivo que solicita la devolución del IVA no aporte durante el procedimiento administrativo los documentos que le requiere la Administración tributaria, pero sí los aporte espontáneamente en fases procesales posteriores, por lo que se emitió una nueva sentencia desestimatoria, que fue nuevamente recurrida en casación que fue íntegramente estimado ordenando que la Sala a tenor de la totalidad del material probatorio incorporado al proceso, se pronuncie, estrictamente, tras su valoración, sobre el cumplimiento de los requisitos materiales para la devolución del IVA debatido en el proceso, sin posibilidad alguna de efectuar pronunciamiento distinto al que se le ordena [Vid., STS de 26 de septiembre

Síguenos en...



de 2024, recurso n.º 4373/2022]. Considera la Sala que el TS ordena que actúe de forma análoga a los órganos de liquidación, pues de otro modo sería imposible dar pleno cumplimiento a lo dispuesto por la sentencia aunque no dispone de las potestades de comprobación e investigación propias de la Administración, y que sin duda habría desplegado si hubiera tenido la posibilidad de pronunciarse sobre esta devolución disponiendo de toda la información precisa. La Sala debe comprobar la documentación aportada en sede jurisdiccional y, en su caso, reconocer el derecho a la devolución. A la vista de este material los documentos aportados con ocasión de la interposición del recurso contencioso-administrativo, nunca estuvieron a disposición de la Administración tributaria por lo que tampoco pudo comprobar o constatar su apego con la realidad mercantil, societaria y tributaria. Sin embargo, si lo han estado en este proceso y ha tenido conocimiento, en su integridad, a través de su representación en autos. Por lo tanto, ha podido hacer cuantas alegaciones consideró oportunas sobre sus efectos y alcance. En estos términos y sin que la Sala puede ir más allá en la comprobación del contenido y veracidad de la documentación de la que disponemos (fotocopias), y con arreglo a las reglas de la carga de la prueba en sede jurisdiccional, debemos acoger el derecho a la devolución del IVA soportado, puesto que no podemos afirmar que la prueba documental traída al proceso no sea veraz, no sea cierta o esté incompleta.

AUDIENCIA NACIONAL

SENTENCIA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEXTA

Núm. de Recurso: 0000152/2013

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 1699/2013

Demandante: GENERAL ELECTRIC AUTO SERVICE LEASING GMBH

Procurador: DON MANUEL SÁNCHEZ-PUELLES GONZÁLEZ- CARVAJAL

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. SANTOS GANDARILLAS MARTOS

SENTENCIA Nº:

Ilma. Sra. Pre sidente:

D^a. BERTA SANTILLAN PEDROSA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS

D. SANTOS GANDARILLAS MARTOS

D^a. MARIA JESUS VEGAS TORRES

D. RAMÓN CASTILLO BADAL

Madrid, a veinte de febrero de dos mil veinticinco.

Se ha visto, por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el presente recurso tramitado con el número 152/2013, interpuesto por **GENERAL ELECTRIC AUTO SERVICE LEASING GMBH** representada por el procurador don Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal contra la resolución de 24 de enero de 2013 del Tribunal Económico-Administrativo Central, que desestima las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra los acuerdos de 1 de febrero de 2010, dictados por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, Impuesto sobre el Valor Añadido, que rechazaban los recursos de reposición interpuestos contra la denegación de las solicitudes de devolución de las cuotas del Impuesto soportadas por no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, en los ejercicios 2005 y 2006, por importes de 407.396,46 y 385.600,81 euros respectivamente.

Ha comparecido como parte demandada la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-En el presente recurso ya se dictó sentencia por esta Sala el 22 de septiembre de 2016 en la que se desestimaban íntegramente las pretensiones de la actora.

Síguenos en...



Se interpuso recurso de casación, registrado con el número 1246/2017, que fue favorablemente acogido por la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, Sección Segunda, de fecha 10 de septiembre de 2018, cuyo fallo decía «[P] rimero. Fijar los criterios interpretativos expresados en los fundamentos jurídicos tercero y quinto de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador de los tribunales don Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, en nombre y representación de GENERAL ELECTRIC AUTO SERVICE LEASING GMBH, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Sexta) de la Audiencia Nacional de fecha 22 de septiembre de 2016, dictada en el procedimiento ordinario núm. 152/2013, sobre solicitudes de devolución de cuotas del impuesto sobre el valor añadido soportadas por empresario no establecido en el territorio de aplicación del impuesto en los ejercicios 2005 y 2006, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de GENERAL ELECTRIC AUTO SERVICE LEASING GMBH contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 24 de enero de 2013, por la que se desestimaron las reclamaciones económico-administrativas (acumuladas) deducidas por la citada sociedad contra las resoluciones desfavorables de los recursos de reposición deducidos frente a sendos acuerdos de 18 de febrero de 2009, dictados por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, por los que se denegó a la entidad referida el derecho a la devolución solicitada, anulando las expresadas resoluciones por su disconformidad con el ordenamiento jurídico.

Cuarto. Reponer las actuaciones procesales de la instancia al momento inmediatamente anterior a aquel en el que se dictó la sentencia recurrida para que se emita otra en la que, a tenor del material probatorio incorporado al proceso, la Sala de la Audiencia Nacional se pronuncie sobre el cumplimiento de los requisitos materiales para que proceda la devolución solicitada por GE AUTO SERVICE LEASING GMBH y, de ser así, la reconozca expresamente. [...].»

SEGUNDO.-Devueltas las actuaciones a esta Sala, se señaló de nuevo para votación y fallo con designación de ponente el 6 de noviembre de 2019, deliberación que se prorrogó al día 11 de noviembre de 2019. Por providencia del 13 de noviembre se acordó «[c]on suspensión del trámite para dictar sentencia, dese traslado a la partes personadas y al Ministerio Fiscal, para que en el plazo común de diez días se pronuncien sobre la conveniencia de que sea planteada cuestión prejudicial, ante la posible vulneración del régimen de devolución de no establecido contemplado en la Directiva 79/1972 CEE o la Directiva 2008/9 del Consejo, si se procediera a la ejecución de la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de septiembre de 2018, recurso 1246/2017, en los términos en ordenados. [...]».

TERCERO.-Presentados por las partes los escritos recogidos en las actuaciones, se acordó por la Sala en auto de 5 de marzo de 2020, elevar al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) cuestión prejudicial ante las dudas que de que el dictado de una sentencia en los términos ordenados por el Tribunal Supremo pudiera resultar contrario al Derecho de la Unión. En el auto se sometieron a la consideración del TJUE las siguientes preguntas: «[2º.1.] ¿Debe admitirse como válido que un sujeto pasivo, tras haber sido requerido reiteradamente por la Administración tributaria para que acredite los presupuestos del derecho a la devolución, no cumpla con lo requerido sin justificación razonable alguna y, tras negársele la devolución, postergue la aportación documental a la vía de la revisión o a la jurisdiccional?

2º.2. ¿Puede reputarse como abuso de derecho que el sujeto pasivo no aporte la información necesaria en la que sustente su derecho a la Administración tributaria, cuando se le permitió y se le requirió para ello, y no lo haga sin razón justificada, y por el contrario esa información sea facilitada voluntariamente más tarde al órgano de revisión o al órgano jurisdiccional?

2º.3. ¿El sujeto pasivo no establecido, bien por no haber aportado en plazo y sin justificación razonable la información relevante para acreditar su derecho a la devolución, o bien por su actuación abusiva, pierde su derecho a la devolución una vez que haya transcurrido el término previsto o concedido a tal efecto y la Administración haya dictado resolución denegando la devolución? [...]».

CUARTO.-Tras la remisión de la cuestión y su admisión por el TJUE, se dictó sentencia el 9 de septiembre de 2019, en cuya parte dispositiva se declaraba que «[1] Las disposiciones de la Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, Octava Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país, y los principios del Derecho de la Unión,

en particular, el principio de neutralidad fiscal, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que se deniegue una solicitud de devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA) cuando el sujeto pasivo no haya presentado a la Administración tributaria competente, en los plazos fijados, ni siquiera a requerimiento de esta, todos los documentos y la información exigidos para acreditar su derecho a la devolución del IVA, con independencia de que el sujeto pasivo presente, por su propia iniciativa, tales documentos e información con ocasión de la reclamación económico-administrativa o del recurso jurisdiccional interpuestos contra la resolución denegatoria de ese derecho a devolución, siempre y cuando se respeten los principios de equivalencia y de efectividad, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

2) El Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que no constituye un abuso de Derecho que un sujeto pasivo que solicita la devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA) no aporte durante el procedimiento administrativo los documentos que le requiere la Administración tributaria, pero si los aporte espontáneamente en fases procesales posteriores. [...]».

QUINTO.-Recibidas las actuaciones se volvió el señalar el litigio para votación y fallo, dictándose sentencia el 1 de marzo de 2022, desestimatoria, cuyo fallo decía « *[D]esestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por GENERAL ELECTRIC AUTO SERVICE LEASING GMBH contra la resolución de 24 de enero de 2013 del Tribunal Económico Administrativo Central, confirmado los acuerdos de 1 de febrero de 2010, dictados por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria por ser ajustados a Derecho, sin expresa condena en costas. [...]».*

SEXTO.-Interpuesto recurso de casación por la parte actora, tras su admisión el Tribunal Supremo dictó sentencia el 25 de septiembre de 2024, recurso de casación 4373/2022, acogéndolo favorablemente y casando la sentencia de esta Sala con el siguiente fallo «*[1º] Ha lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador de los tribunales don Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, en nombre y representación de la sociedad mercantil GENERAL ELECTRIC AUTOSERVICE LEASING, GMBH, contra la sentencia de 1 de marzo de 2022, de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 152/2013 , que se casa y anula.*

2º) Ordenar de nuevo la retroacción de los autos procesales al momento inmediatamente anterior a aquel en el que se dictó la sentencia recurrida, para que la Sala de la Audiencia Nacional emita otra en la que, a tenor de la totalidad del material probatorio incorporado al proceso, se pronuncie, estrictamente, tras su valoración, sobre el cumplimiento de los requisitos materiales para la devolución del IVA debatido en el proceso, sin posibilidad alguna de efectuar pronunciamiento distinto al que se le ordena.

3º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia. [...]».

SÉPTIMO.-Recibidas las actuaciones se señala para nueva votación y fallo el día 29 de enero del año en curso, fecha en que tuvo lugar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Los antecedentes reflejan, aunque de manera sucinta, los diferentes hitos temporales por lo que ha discurrido este litigio y las razones por la que, un recurso del año 2013, todavía está pendiente de resolución.

La presente sentencia se dicta en ejecución de la dictada por el Tribunal Supremo el 25 de septiembre de 2024, recurso 4373/2022, por la que se estima el recurso de casación que la actora GE AUTO SERVICE LEASING GMBH (en adelante GE AUTO SERVICE) formuló contra la sentencia de esta Sala dictada el 1 de marzo de 2022. Esta sentencia fue dictada en ejecución de la dictada por el Tribunal Supremo el 10 de septiembre de 2018, recurso de casación 1246/2017, que anuló la que antes había dictado esta Sala el 22 de septiembre de 2016, en la que desestimábamos el recurso contencioso-administrativo que dedujo la actora frente a resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de fecha 24 de enero de 2013. El TEAC desestimó las reclamaciones económico-administrativas (acumuladas) deducidas por la citada sociedad contra las resoluciones desfavorables de los recursos de reposición deducidos frente a sendos acuerdos de 18 de febrero de 2009, dictados por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, por los que se denegó a GE AUTO SERVICE el derecho a la devolución de cuotas del

Síguenos en...



impuesto sobre el valor añadido soportadas por empresario no establecido en el territorio de aplicación del impuesto en los ejercicios 2005 y 2006.

SEGUNDO.-Recordemos como se sucedieron los acontecimientos:

1.- El 30 de junio de 2006 y el 29 de junio de 2007, GE AUTO SERVICE presentó solicitudes de devolución de las cuotas del IVA soportadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto (modelo 361) correspondientes, respectivamente, a los ejercicios 2005 y 2006 por importe de 407.396.469 euros.

2.- El 19 de marzo de 2008, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, IVA de no establecidos, emitió dos requerimientos a fin de que la sociedad aportase (i) originales de las facturas acreditativas del derecho a la devolución y (ii) aclaración detallada de las operaciones realizadas en España, así como el destino de los bienes o servicios adquiridos cuya devolución de IVA se solicitaba.

3.- El 12 de diciembre de 2008, la entidad manifestó su intención de atender los requerimientos, pero indicó que, al tratarse de una compañía no residente y ante la dificultad de presentar la documentación requerida, no los pudo atender, aunque expresó su intención de hacerlo.

4.- El 18 de febrero de 2009, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria dictó acuerdos denegatorios de las peticiones de devolución que se fundamentan, esencialmente, en la falta de atención por parte de la peticionaria de los requerimientos de documentación, que fueron notificados a la entidad el 21 de abril de 2009.

5.- El 20 de febrero de 2009 (después del dictado pero antes de la notificación de las resoluciones denegatorias), la entidad presentó dos escritos, uno por cada ejercicio, en los que manifestaba que se trataba de una compañía alemana cuya actividad es el suministro de coches a empresas españolas, al amparo de contratos de leasing y ventas ocasionales de los mismos en el mercado español de coches de segunda mano, que actuaba en el Territorio de Aplicación del Impuesto (TAI) sin establecimiento permanente y que soportaba cuotas de IVA como consecuencia de las compras de vehículos, a cuyo efecto aportó algunos justificantes de facturas.

6.- Contra los acuerdos denegatorios de la devolución, GE AUTO SERVICE interpuso recurso de reposición. Reconoció el retraso y aportó con los escritos de interposición de los recursos una muestra de facturas emitidas por los servicios de arrendamiento prestados, incidiendo en el funcionamiento de la compañía respecto de la prestación en España de los servicios de aquella clase.

7.- Antes de resolver el recurso de reposición, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria practicó un nuevo requerimiento el 13 de julio de 2009 a la entidad para que aclara algunos aspectos: (i) destino detallado de los bienes y/o servicios adquiridos cuya devolución de IVA se solicitaba; (ii) acreditación de que los servicios recibidos o los bienes adquiridos en España estaban afectos a operaciones que daban derecho a la devolución de conformidad con el artículo 119 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre, y en adelante LIVA), lo que debería probar con los contratos, con los clientes y con las facturas que hubieran emitido; (iii) certificación expedida por las Autoridades fiscales del país donde tuviera su sede o establecimiento principal, acreditando que tenía la condición de sujeto pasivo del IVA, el tipo al que estaba sujeto su actividad y el porcentaje de deducción aplicable en el caso de prorrata durante el periodo al que se refería la actividad.

8.- Este requerimiento, notificado a GE AUTO SERVICE el 21 de julio de 2009, nunca fue contestado.

9.- El 1 de febrero de 2010, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria dictó acuerdo desestimando el recurso de reposición, confirmando la denegación de la devolución ante la falta de acreditación y aportación por parte de la compañía de los requisitos exigidos en el artículo 119 de la LIVA y el artículo 31 del Reglamento de aplicación del Impuesto Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre, en lo sucesivo RIVA). En los razonamientos destacaba que (i) las operaciones realizadas, respecto de la venta de vehículos a clientes españoles, no aportaron prueba alguna de la realidad de lo alegado, de manera que permitiera a la Oficina de Gestión comprobar el cumplimiento de lo establecido en el artículo 119 de la LIVA, es decir, que todos sus clientes eran empresarios o profesionales españoles a los que les fuera de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo del artículo 84 de esa Ley. (ii) De Los contratos de leasing la única prueba que se aportó fue ocho (8) fotocopias de facturas y cuatro (4) abonos emitidos por clientes españoles, con un tipo aplicado del 16% que, según sus afirmaciones, era el que resultaba aplicable en Alemania coincidente con el tipo español. (iii) Los requerimientos que le fueron practicados tenían como finalidad (a) que pudieran acreditar las operaciones realizadas en el TAI; (b) la afectación de los bienes y servicios a operaciones con

Síguenos en...



derecho a deducción; (c) poder comprobar que en los contratos de arrendamiento financiero con sus clientes, de los que no aportó ninguno, sí había opción de compra de los bienes y como llevarla a cabo; (d) si los bienes objeto de los contratos se encontraban en el TAI; (e) y si sus clientes eran entidades o personas establecidas en el TAI. (iv) Tampoco le constaba a la Administración si GE AUTO SERVICE era una entidad dedicada al arrendamiento financiero, como tributaba en su Estado de establecimiento, ni el porcentaje de deducción que le era aplicable.

10.- Disconforme con ello, la actora interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas ante el TEAC, en las que tras realizar las alegaciones que estimó pertinentes, acompañó diversa documentación, concretamente, algunas facturas de prestación de servicios y contratos de arrendamiento financiero, certificados oficiales expedidos por autoridades alemanas de su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción y diversas declaraciones periódicas de IVA. Las reclamaciones fueron acumuladas por el TEAC.

11.- El TEAC, el 24 de enero de 2013, dictó resolución desestimando las reclamaciones económico-administrativas. Confirmó el criterio del órgano de gestión y dijo que las pruebas relevantes para la adecuada regularización de la situación tributaria habían de aportarse ante el órgano de gestión competente, manteniendo el criterio de que el procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas no es el momento oportuno para este cometido, y que debieron incorporarse las pruebas en el procedimiento de aplicación de los tributos.

12.- Frente al acuerdo desestimatorio del TEAC, el 24 de enero de 2013, GE AUTO SERVICE interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, que por normas de reparto correspondió a esta Sección Sexta, que fue tramitado con el número 152/2013.

13.- En el escrito de demanda la compañía alegó (i) que el criterio restrictivo del órgano de revisión cercena el derecho de defensa del interesado; (ii) que las pruebas obrantes en el expediente y las aportadas con la demanda acreditan el derecho de la recurrente a obtener la devolución de las cantidades soportadas en concepto de IVA; (iii) que se ha vulnerado el principio de neutralidad del impuesto que debió conducir a la Administración a determinar si tenía o no derecho a la devolución en cuanto al fondo, derecho que tenía claramente el interesado; (iv) y que, para el caso de que se respalde el criterio restrictivo impugnado, debe procederse a la retroacción de actuaciones al procedimiento de gestión a fin de que se dé ocasión a la entidad de subsanar su falta de aportación de pruebas.

A todo ello se opuso el representante de la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado.

14.- El recurso fue recibido a prueba por auto de 20 de diciembre de 2013. En el posterior, de 10 de febrero de 2014, se admitió la prueba documental propuesta por la parte recurrente, que había consistido en que se tuviera por reproducida la documentación obrante en autos y que fue aportada con su escrito de demanda, concretamente, la traducción al español de tres (3) contratos particularizados de arrendamiento de vehículos junto a los contratos marco suscritos a nivel europeo para la prestación de servicios por la sociedad compareciente.

15.- Fue desestimado íntegramente por sentencia de fecha 22 de septiembre de 2016, que sustancialmente reiteró el criterio del TEAC sobre la carga de la prueba. Insiste en que los empresarios o profesionales no establecidos podrán ejercitar el derecho a la devolución del IVA, pero les corresponde a ellos mismos la carga de la prueba de los requisitos exigidos para su aplicación. Se consideró que no se puede subsanar ante los jueces la desatención a los requerimientos en la fase procedimental prevista al efecto, y tampoco en la fase de revisión económico-administrativa. El admitir esta posibilidad (i) haría que resultase inútil el trámite de alegaciones y pruebas de los procedimientos de aplicación de los tributos; (ii) permitiría una actuación contraria a un elemental orden procesal (que los interesados pudieran elegir, a su arbitrio, el momento en el que presentar pruebas y alegaciones); (iii) y convertiría la reclamación económico-administrativa en un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos, pues implicaría prolongar la tramitación del iniciado con la presentación de la solicitud de devolución efectuada en su día.

16.- Contra esa sentencia la compañía interpuso recurso de casación, que se centró en varios motivos. (i) Sobre la controvertida imposibilidad de practicar y valorar pruebas en sede económico-administrativa, se denunció la vulneración del artículo 236 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre, en adelante LGT), el artículo 57 del Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (BOE de 27 de mayo, en adelante RGRT), la disposición adicional 5ª de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen

Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre, en adelante LRJAPyPA) y el artículo 7.2 del Código civil (CC). (ii) En cuanto a la preterición de pruebas efectuada por la propia sentencia recurrida, el artículo 24 de la Constitución Española, en los artículos 33, 56 y 60 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 29 de julio, en adelante LJCA), y las sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 11 de febrero de 2010, recurso 9779/2004, 20 de junio de 2012, recurso 3421/2010 y 26 de octubre de 2012, recurso 4724/2009. (iii) Por último, se centró la queja en la aplicación de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, los artículos 69. Cinco y 119 de la LIVA, y las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (SsTJUE) de 6 de julio de 2006, Kittel, C-439/04 y C-440/04 y 11 de diciembre de 2014, Udexx Laboratories Italia, C-590/13.

17.- La Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 3 de marzo de 2017, remitiendo las actuaciones a la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo.

18.- La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación de 31 de mayo de 2017, en el que apreció que concurría la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia prevista en el apartado 2.a) del artículo 88 de la LJCA, precisando que las cuestiones que presentaba ese interés eran: «[A)] *Determinar si, al amparo de lo dispuesto en el artículo 236 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el reclamante puede presentar ante los tribunales económico-administrativos aquellas pruebas que no aportó ante los órganos de gestión tributaria, determinado, en su caso, las circunstancias en que esta falta de aportación impide su presentación ulterior en sede económico-administrativa.*

B) Determinar si, en interpretación y aplicación de las directivas que disciplinan en la Unión Europea el sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA), el derecho a la deducción de las cuotas soportadas puede ser negado cuando, pese a concurrir las condiciones materiales que determinan su nacimiento, no se cumplen los requisitos formales exigidos por la normativa interna a tal efecto, incluso si se trata de devolver a empresarios de otros EM no establecidos las cuotas de IVA que hubieran soportado en el territorio español de aplicación del impuesto. [...]».

19.- El escrito de interposición, en síntesis, se circunscribía a valorar (i) si en el procedimiento de revisión económico-administrativa rige el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa de los derechos e intereses legítimos; (ii) y si por el principio de neutralidad debió conducir al reconocimiento del derecho a la devolución, incluso acudiendo a otros procedimientos o mecanismos (como el requerimiento al Estado alemán a tenor del principio de asistencia mutua) que aclararan la situación de partida o completaran la insuficiencia de las pruebas aportadas por el contribuyente.

20.- El recurso de casación fue íntegramente estimado por la STS de 10 de septiembre de 2018, recurso 1246/2017, con el siguiente fallo: «[P]rimero. *Fijar los criterios interpretativos expresados en los fundamentos jurídicos tercero y quinto de esta sentencia.*

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador de los tribunales don Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, en nombre y representación de GENERAL ELECTRIC AUTO SERVICE LEASING GMBH, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Sexta) de la Audiencia Nacional de fecha 22 de septiembre de 2016, dictada en el procedimiento ordinario núm. 152/2013, sobre solicitudes de devolución de cuotas del impuesto sobre el valor añadido soportadas por empresario no establecido en el territorio de aplicación del impuesto en los ejercicios 2005 y 2006, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de GENERAL ELECTRIC AUTO SERVICE LEASING GMBH contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 24 de enero de 2013, por la que se desestimaron las reclamaciones económico-administrativas (acumuladas) deducidas por la citada sociedad contra las resoluciones desfavorables de los recursos de reposición deducidos frente a sendos acuerdos de 18 de febrero de 2009, dictados por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, por los que se denegó a la entidad referida el derecho a la devolución solicitada, anulando las expresadas resoluciones por su disconformidad con el ordenamiento jurídico.

Cuarto. Reponer las actuaciones procesales de la instancia al momento inmediatamente anterior a aquel en el que se dictó la sentencia recurrida para que se emita otra en la que, a tenor del material probatorio incorporado al proceso, la Sala de la Audiencia Nacional se pronuncie sobre el cumplimiento de los requisitos materiales para que proceda la devolución solicitada por GE AUTO SERVICE LEASING GMBH y, de ser así, la reconozca expresamente.

Quinto. No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia. [...]». La conclusión a la que se llega es que, en vía económico-administrativa y en vía judicial, es posible aportar la documentación que el actor estime procedente para impugnar una resolución tributaria.

21.- Devueltos los autos a esta Sala se señaló para deliberación que se dejó sin efecto el 13 de noviembre de 2019, con traslado a las partes y al Ministerio Fiscal por un plazo de diez días para que presentasen alegaciones en relación con el planteamiento de una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, ante la posible incompatibilidad de la ejecución de la sentencia del Tribunal Supremo en los términos ordenados, y el límite temporal previsto por la Directiva 79/1072/CEE, de 6 de diciembre de 1979, para solicitar el derecho a la devolución.

22.- Tras el cumplimiento de trámite abierto y oídas las partes, la Sala acordó elevar el planteamiento de cuestión prejudicial al TJUE el 5 de mayo de 2020, en la que se expusieron ante el Tribunal las siguientes dudas «[2°.1.] *¿Debe admitirse como válido que un sujeto pasivo, tras haber sido requerido reiteradamente por la Administración tributaria para que acredite los presupuestos del derecho a la devolución, no cumpla con lo requerido sin justificación razonable alguna y, tras negársele la devolución, postergue la aportación documental a la vía de la revisión o a la jurisdiccional?*

2°.2. *¿Puede reputarse como abuso de derecho que el sujeto pasivo no aporte la información necesaria en la que sustente su derecho a la Administración tributaria, cuando se le permitió y se le requirió para ello, y no lo haga sin razón justificada, y por el contrario esa información sea facilitada voluntariamente más tarde al órgano de revisión o al órgano jurisdiccional?*

2°.3. *¿El sujeto pasivo no establecido, bien por no haber aportado en plazo y sin justificación razonable la información relevante para acreditar su derecho a la devolución, o bien por su actuación abusiva, pierde su derecho a la devolución una vez que haya transcurrido el término previsto o concedido a tal efecto y la Administración haya dictado resolución denegando la devolución? [...]».*

23.- La cuestión fue admitida por el TJUE y se resolvió por sentencia de 9 de septiembre de 2021, asunto C-294/20, en la que se contestó a todas las cuestiones planteadas. Descartó que «[2)] *El Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que no constituye un abuso de Derecho que un sujeto pasivo que solicita la devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA) no aporte durante el procedimiento administrativo los documentos que le requiere la Administración tributaria, pero sí los aporte espontáneamente en fases procesales posteriores. [...]».* Sin embargo, respecto a la justificación extemporánea de los requisitos para el reconocimiento del derecho a la devolución contestó que «[1)] *Las disposiciones de la Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, Octava Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país, y los principios del Derecho de la Unión, en particular, el principio de neutralidad fiscal, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que se deniegue una solicitud de devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA) cuando el sujeto pasivo no haya presentado a la Administración tributaria competente, en los plazos fijados, ni siquiera a requerimiento de esta, todos los documentos y la información exigidos para acreditar su derecho a la devolución del IVA, con independencia de que el sujeto pasivo presente, por su propia iniciativa, tales documentos e información con ocasión de la reclamación económico-administrativa o del recurso jurisdiccional interpuestos contra la resolución denegatoria de ese derecho a devolución, siempre y cuando se respeten los principios de equivalencia y de efectividad, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente. [...]».*

24.- Devueltas las actuaciones a esta Sala, el recurso fue señalado de nuevo para votación y fallo dictándose sentencia desestimatoria el día 1 de marzo de 2022.

25.- Interpuesto nuevo recurso de casación 4373/2022, fue íntegramente estimado por la sentencia de fecha 26 de septiembre de 2024 cuyo fallo dice «[a] *tenor de la totalidad del material probatorio incorporado al proceso, se pronuncie, estrictamente, tras su valoración, sobre el cumplimiento de los requisitos materiales para la devolución del IVA debatido en el proceso, sin posibilidad alguna de efectuar pronunciamiento distinto al que se le ordena. [...]».*

TERCERO.-La sentencia que debemos ejecutar nos circunscribe a que nos pronunciemos sobre el material probatoria obrante en el proceso, única y exclusivamente, para valorar si se cumplen los requisitos materiales para la devolución del IVA.

La ejecución de lo ordenado por el Tribunal Supremo nos plantea una dificultad que no es de menor calado, puesto que en su estricto cumplimiento no solo se limita a la valoración de la prueba sino a que reconozcamos, en su caso y tras este proceso, el derecho a la devolución si concurrieran y se acreditaran la totalidad de los presupuestos para ello como si de la propia Administración tributaria se tratara.

Debemos actuar de forma análoga a los órganos de liquidación, pues de otro modo sería imposible dar pleno cumplimiento a lo dispuesto por la sentencia. Sin embargo, para llevar a buen puerto esta tarea, somos conscientes de que no disponemos de las potestades de comprobación e investigación propias de la Administración, y que sin duda habría desplegado si hubiera tenido la posibilidad de pronunciarse sobre esta devolución disponiendo de toda la información precisa.

No obstante, los términos en los que se pronuncia la sentencia que estamos ejecutando no deja lugar a dudas: hemos de comprobar la documentación aportada en sede jurisdiccional y, en su caso, reconocer el derecho a la devolución.

CUARTO.-Recordemos que el Derecho de la Unión el régimen jurídico recogía en la Octava Directiva 79/1072/CEE del Consejo de 6 de diciembre de 1979, en materia de armonización de las legislaciones de los EM relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (modalidades de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país), en vigor hasta el 31 de diciembre de 2009, (DO L 331 de 27 de diciembre de 1979, p. 11), derogada por la actual Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución pero establecidos en otro Estado miembro (DOUE, de 20 de febrero de 2008, ES, L 44/23).

Establecía su artículo 3, aplicable temporalmente al supuesto que nos ocupa, que *«[P]ara tener derecho a la devolución, todo sujeto pasivo definido en el artículo 2 que no haya efectuado ninguna entrega de bienes o ninguna prestación de servicios que puedan considerarse realizadas en el interior del país estará obligado a:*

a) presentar, ante el Servicio competente a que se refiere el párrafo primero del artículo 9, una solicitud ajustada al modelo que figura en el Anexo A, a la que se acompañarán los originales de las facturas o de los documentos de importación. Los EM pondrán a disposición de los solicitantes una nota explicativa, en la que figurarán necesariamente los elementos de información mínimos recogidos en el Anexo C.

b) justificar, mediante certificación expedida por la administración del Estado en que el sujeto pasivo esté establecido, que está sometido al Impuesto sobre el Valor Añadido en dicho Estado. No obstante, cuando el servicio competente a que se refiere el párrafo primero del artículo 9, se halle ya en posesión de esta justificación, el sujeto pasivo no estará obligado a proporcionar una nueva durante un período de un año, a contar de la fecha de expedición de la primera certificación de la administración del Estado en que se halle establecido. Los EM no expedirán certificación a los sujetos pasivos que gocen de franquicia del Impuesto en virtud del apartado 2 del artículo 24 de la Directiva 77/388/CEE ;

c) declarar por escrito que no ha efectuado ninguna entrega de bienes o ninguna prestación de servicios, que puedan considerarse realizadas en el interior del país durante el período a que se refiere el párrafo primero del apartado 1 del artículo 7. [...]». Esta solicitud de conformidad con el artículo 7, apartado 1, párrafo primero, última frase, exigía que, *«[d]eberá ser presentada al servicio competente (...) dentro de los seis meses siguientes a la expiración del año natural durante el que se hubiera devengado el impuesto. [...]».*

Como podemos observar la legislación comunitaria establece un claro marco temporal dentro del cual deben acreditarse los requisitos para obtener el derecho a la devolución.

En parecidos términos se pronuncia la actual Directiva 2008/9, del Consejo de 12 de febrero de 2008, cuando establece los límites temporales para la presentación de la solicitud. A pesar del cambio de procedimiento para la presentación de la solicitud, en el artículo 15 apartado 1, se establece que *«[L]a solicitud de devolución deberá presentarse (...) a más tardar el 30 de septiembre del año civil siguiente al período de devolución. [...]»*, los requisitos de la solicitud y la documentación que debe acompañarse se encuentran detallados en los artículos 8 y 9.

En el ámbito doméstico, el artículo 119 de la LIVA materializa la transposición del Derecho de la Unión, pero es el artículo 31.1.d) del RIVA el que viene a reproducir el contenido de las Directivas cuando dice que la solicitud de devolución deberá contener la siguiente información *«[1.º] Nombre y apellidos o denominación social y dirección completa del solicitante.*

2.º Número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido o número de identificación fiscal del solicitante.

3.º Una dirección de correo electrónico.

4.º Descripción de la actividad empresarial o profesional del solicitante a la que se destinan los bienes y servicios correspondientes a las cuotas del Impuesto cuya devolución se solicita. A estos efectos, el Ministro de Economía y Hacienda podrá establecer que dicha descripción se efectúe por medio de unos códigos de actividad.

5.º Identificación del período de devolución a que se refiera la solicitud de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de este artículo.

6.º Una declaración del solicitante en la que manifieste que no realiza en el territorio de aplicación del Impuesto operaciones distintas de las indicadas en el número 2.º del apartado dos del artículo 119 de la Ley. [...]». Añade el apartado 2 de este artículo que «[L]a solicitud de devolución únicamente se considerará presentada cuando contenga toda la información a que se refiere la letra d) del apartado anterior de este artículo. [...]». En definitiva, se vincula la temporalidad de la presentación de la solicitud al acompañamiento de la documentación exigida para poder materializar el derecho a la devolución.

En lo que se refiere al plazo para su presentación, reitera el RIVA lo previsto en la Directiva al señalar en su artículo 31.4 que «[E]l plazo para la presentación de la solicitud de devolución se iniciará el día siguiente al final de cada trimestre natural o de cada año natural y concluirá el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refiera. [...]».

En realidad, la referencia que hacemos a nuestro derecho doméstico podría considerarse redundante, puesto que la solución del litigio descansa directamente en la aplicación del Derecho de la Unión que el RIVA se limita a reproducir.

QUINTO.- Para dar cumplimiento a los que se nos pide debemos atenernos, en esta sede jurisdiccional, a las reglas de la prueba y su carga en los términos del artículo 105.1 de la LGT, a su valoración conjunta y a las reglas de la sana crítica.

En el presente caso, nos encontramos con la siguiente documentación no original (fotocopias), a pesar de que le fue solicitada a la Administración la aportación de los originales:

1.- Dentro de la documental identificada en el expediente administrativo con el nº 3, se aportó copias de facturas y abonos (diez en total) en relación de actividades llevadas a cabo en los periodos afectados.

2.- En la documental identificada con el nº 4, se aportaron varios contratos de arrendamiento financiero.

3.- En la documental reseñada con el nº 5, constaba la certificación en la que se acreditaba que GE AUTO SERVICE estuvo registrada en Alemania como sujeto pasivo del IVA y que su actividad comercial era el leasing de vehículos.

En sede jurisdiccional se completa con las siguientes pruebas documentales:

1.- En la prueba documental nº 1, se incluyen, además de un modelo de contrato de leasing, un total de once contratos firmado con clientes.

2.- En la prueba reseñada con el nº 2, constan dieciséis (16) facturas con los correspondientes resúmenes mensuales.

Advertimos que los documentos aportados con ocasión de la interposición del recurso contencioso-administrativo, nunca estuvieron a disposición de la Administración tributaria por lo que tampoco pudo comprobar o constatar su apego con la realidad mercantil, societaria y tributaria. Sin embargo, si lo han estado en este proceso y ha tenido conocimiento, en su integridad, a través de su representación en autos. Por lo tanto, ha podido hacer cuantas alegaciones consideró oportunas sobre sus efectos y alcance.

Aunque nos encontramos ante fotocopias, el artículo 334.1 de la LEC establece que «[S]i la parte a quien perjudique el documento presentado por copia reprográfica impugne la exactitud de la reproducción, se cotejará con el original, si fuere posible y, no siendo así, se determinará su valor probatorio según las reglas de la sana crítica, teniendo en cuenta el resultado de las demás pruebas [...]». En el presente caso, el abogado del Estado no solo no ha impugnado la exactitud de las fotocopias aportadas, tampoco ha negado su contenido. Del mismo modo, los términos en los que se formuló la contestación a la demanda, no nos permiten afirmar que la documentación aportada por la actora en sede jurisdiccional no fuera la que faltaba y resultaba necesaria e imprescindible para el pleno reconocimiento del derecho a la devolución.

En estos términos y sin que la Sala puede ir más allá en la comprobación del contenido y veracidad de la documentación de la que disponemos, y con arreglo a las reglas de la carga de

la prueba en sede jurisdiccional, debemos acoger el derecho a la devolución del IVA soportado, puesto que no podemos afirmar que la prueba documental traída al proceso no sea veraz, no sea cierta o esté incompleta.

SEXTO.-La estimación del presente recurso nos lleva la condena en costas de la Administración de conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la LJCA.

FALLAMOS

1.-Estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por **GENERAL ELECTRIC AUTO SERVICE LEASING GMBH** contra la resolución de 24 de enero de 2013 del Tribunal Económico Administrativo Central, confirmando los acuerdos de 1 de febrero de 2010, dictados por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, que anulamos en los términos exigidos por la sentencia del Tribunal Supremo que hemos ejecutado.

2.- Reconocemos el derecho a la devolución por la actora del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en los ejercicios 2005 y 2006 por importes de 407.393,46 y 385.600,81 euros respectivamente, más los intereses de demora que correspondan.

3.- Condenamos a la Administración a las costas causadas en el presente recurso.

Así por esta nuestra Sentencia, que se notificará en la forma prevenida por el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, y contra la que cabe recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días debiendo acreditarse en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

