



Roj: **STS 501/2016 - ECLI:ES:TS:2016:501**

Id Cendoj: **28079130022016100050**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **16/02/2016**

Nº de Recurso: **2248/2014**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **MANUEL MARTIN TIMON**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAC, 19-07-2012,**  
**SAN 1862/2014,**  
**STS 501/2016**

## **SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a dieciséis de Febrero de dos mil dieciséis.

Esta Sala ha visto el recurso de casación, número 2248/2014, interpuesto por LA ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, contra la sentencia de la Sección Sexta, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 8 de abril de 2014, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 614/2012, interpuesto frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 19 de julio de 2012, en materia de devolución de IVA.

Ha comparecido y se ha opuesto al recurso interpuesto la entidad SCHEUTEN SOLAR SYSTEMS, B.V., representada por D. Francisco José Abajo Abril, Procurador de los Tribunales, bajo la dirección letrada de D. Antonio de Weest Prat Jorba.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO** .- Son hechos a tener en cuenta en la resolución del presente recurso de casación, los siguientes:

1º.- El día 22 de junio de 2009, la entidad Scheuten Solar Systems, B.V, presentó el modelo 361 de solicitud de devolución de IVA soportado por empresarios no establecidos en el territorio de aplicación de impuesto, por el ejercicio 2008 e importe 1.051.290,30 euros.

2º.- En 21 de diciembre de 2009, la AEAT acordó la referida devolución.

3º.- Sin embargo, con fecha 7 de mayo de 2010, la actora presentó en la Oficina Nacional de Gestión Tributaria escrito de solicitud de rectificación de la solicitud de devolución de las cuotas del IVA soportadas a que acaba de hacerse referencia.

La solicitud de rectificación tenía por base los siguientes hechos, relatados en la misma:

- Durante el año 2008, el Grupo Scheuten realizó determinadas importaciones en España de placas o módulos solares procedentes de China.

Tales módulos eran adquiridos por Scheuten Solar Systems, BV de la empresa china Jumao, siendo posteriormente vendidos a Scheuten Solar Ibérica, S.L.U, que era quien efectuaba la importación de las mercancías en España, para destinarlas al cliente final (Global EnergyService-Siemsa, S.A).

Por tanto, la importación tenía lugar una vez que Scheuten Solar Ibérica, S.L.U había adquirido los módulos de Scheuten Solar Systems BV.



- Las importaciones se llevaban a cabo a través de la entidad transitoria Geodis Wilson Spain, S.L.U, por haberse así contratado por Scheuten Solar Ibérica, S.L.U.
- La entidad que tramitaba las importaciones cometió el error de presentar las DUAS haciendo constar como destinataria e importadora de las mercancías a Scheuten Solar Systems, BV, en lugar de Scheuten Solar Ibérica, S.L.U., error propiciado por ser la entidad holandesa la que figuraba como destinataria en las facturas de venta del proveedor chino.
- Scheuten Solar Ibérica no solo pagó materialmente el IVA de las importaciones, sino que se dedujo las cuotas correspondientes en las declaraciones mensuales del año 2008.
- En el mes de mayo de 2009, la Unidad de Gestión de Grandes Empresas, de la Dependencia Regional de Inspección, de Cataluña inició un procedimiento de comprobación frente a Scheuten Solar Ibérica, al constatar que los documentos aduaneros y justificantes de pago venían a nombre de Scheuten Solar Systems, B.V., resolviendo la improcedencia de las deducciones llevadas a cabo y girando por ello, con fecha 12 de enero de 2010, 6 liquidaciones correspondientes a los meses de marzo a agosto de 2008, ambos inclusive, por un importe total, incluidos intereses de demora, de 5.302.594, 12 ?.

En razón a lo expuesto, se entendía procedente solicitar la rectificación de la solicitud de devolución de no establecido presentada el 22 de junio de 2009.

4º.- El día 20 de julio de 2010, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria dictó acuerdo de denegación de la solicitud de devolución efectuada por la entidad mercantil, al haberse producido la misma fuera del plazo reglamentario establecido en el art. 31 del RD 1624/92 que aprueba el Reglamento del IVA, en el cual se indica que *"el plazo para la presentación de las solicitudes de devolución concluye al término de los seis meses siguientes al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refieran"*. En el presente caso el plazo finalizó el día 30 de junio de 2009, ya que el IVA a la importación se soportó en el ejercicio 2008.

**SEGUNDO.** - La entidad Scheuten Solar Systems, BV, formuló reclamación económico-administrativa contra la resolución a que acaba de hacerse referencia, ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que dictó resolución desestimatoria, de fecha 19 de julio de 2012.

**TERCERO** .- La representación procesal de la entidad Scheuten Solar Systems, B.V interpuso recurso contencioso- administrativo contra la resolución del TEAC, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y la Sección Sexta de dicho Organismo Jurisdiccional, que lo tramitó con el número 614/2012, dictó sentencia, de fecha 8 de abril de 2014 , con la siguiente parte dispositiva: *" Que debemos **ESTIMAR EN PARTE** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por **SCHEUTEN SOLAR SYSTEM BV**, contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el día 19 de julio de 2012 descrita en el fundamento jurídico primero de esta sentencia, la cual declaramos ajustada a derecho, ordenando no obstante a la Administración a que proceda de la forma prevista en el fundamento de derecho sexto de esta resolución. Sin costas. "*

**CUARTO.**- El Abogado del Estado preparó recurso de casación contra la sentencia y, tras ser tenido por preparado, lo interpuso por medio de escrito presentado en este Tribunal Supremo en 5 de septiembre de 2014 , en el que solicita su anulación y, tras ello, la desestimación del recurso contencioso-administrativo.

**QUINTO** .- La representación procesal de Scheuten Solar Systems, B.V., se opuso al recurso, por medio de escrito presentado en 12 de enero de 2015, en el que solicita la confirmación de la sentencia impugnada.

**SEXTO** .- Habiéndose señalado para deliberación, votación y fallo, la audiencia del nueve de febrero de dos mil dieciséis, en dicha fecha tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Martín Timón, Magistrado de la Sala

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.**- La sentencia confirma el criterio de la Administración en cuando a considerar que la petición de rectificación de la solicitud de devolución de las cuotas de IVA soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en territorio de aplicación del impuesto, correspondiente al ejercicio 2008, resultaba extemporánea, sin perjuicio de proceder la Administración a la determinación de la procedencia del derecho a la devolución, ya como ingreso indebido, ya como crédito a su favor, previa comprobación de los requisitos que legal y reglamentariamente se establecen, a fin de evitar un enriquecimiento injusto de la Administración.

En efecto, la sentencia argumenta del siguiente modo:



" **TERCERO** .- Alega la actora como fundamento de su pretensión anulatoria que el Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria reconoce expresamente al obligado tributario la posibilidad de utilizar las mismas actuaciones o procedimientos (salvo ciertas especialidades contenidas en el artículo 130) que los previstos para las rectificaciones de autoliquidaciones y que de conformidad con lo establecido en el art. 126.2 del RGIT la solicitud de rectificación podrá presentarse siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente. Asimismo entiende que el ejercicio del derecho a obtener la deducción/devolución se vio afectado por el hecho de que existió una controversia relativa a cual de las dos entidades, la actora o Scheuten Solar Ibérica, SLU tenía la condición de importadora de los bienes y, estaba por lo tanto legitimada para deducir u obtener la devolución de las cuotas del IVA, entendiéndose aplicable por analogía el art. 100 de la LIVA , que permite computar el plazo de deducción del impuesto desde el momento en el que queda firme la resolución judicial o administrativa en la que se declara que la cuota del IVA es procedente y resulta, en principio, deducible y de este modo concluye que el plazo reglamentario previsto para el ejercicio del derecho a la devolución contemplado en el art. 119 de la LIVA debe computarse desde la finalización del periodo impositivo en el que se soportaron las cuotas, o bien desde el término del periodo impositivo en el que recaiga la resolución judicial o administrativa, firme, por la que se declare la procedencia de las citadas cuotas. Finalmente indica que el principio de neutralidad debe prevalecer frente a requisitos formales, y que dado que las cuotas del IVA soportadas por la actora-importadora son ciertas y no cuestionadas por la Administración, tiene derecho a la devolución pues de lo contrario se produciría un enriquecimiento injusto.

La Administración por el contrario sostiene que transcurrido el plazo de seis meses caduca el derecho a la compensación o devolución del saldo generado a favor del sujeto pasivo y que la solicitud de rectificación presentada por el sujeto pasivo no puede ser incluida dentro del ámbito de aplicación del art. 130 sino como una ampliación de la devolución inicial.

**CUARTO:** Antes de abordar las cuestiones planteadas por la actora conviene señalar que el Tribunal Supremo con fecha 19 de octubre de 2007 resolviendo la cuestión de ilegalidad num. 1/2007 planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en relación precisamente con el artículo 31 apartado 1.3º del *Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre* , por el que se aprueba el *Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido*, en cuanto establece un plazo de seis meses para las devoluciones a personas no establecidas en el ámbito espacial del Impuesto. Este precepto, en la redacción que le dio el Real Decreto 80/1996, de 26 de enero, (BOE de 31 de enero y de 1 de febrero), aplicable desde el 31 de enero de 1996 dice: "*Las solicitudes de devolución podrán referirse a las cuotas soportadas durante un trimestre natural o en el curso de un año natural. También podrán referirse a un periodo inferior a un trimestre cuando constituyan el conjunto de operaciones realizadas en un año natural.*"

El plazo para la presentación de las mencionadas solicitudes *concluirá al término de los seis meses siguientes al año natural en el que se hayan devengado las cuotas a que se refieran*".

*El art. 99 de la Ley 37/1992 , que regula el ejercicio del derecho a la deducción de los residentes, establecía:*

*" Tres. El derecho a la deducción sólo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho ".*

El Tribunal Supremo examinó la cuestión siguiente: si el art. 31.1.3 del Reglamento del Impuesto vulnera la habilitación concedida por el art. 119 de la Ley al establecer un plazo de seis meses para presentar la solicitud de devolución a los no residentes, inferior al de cuatro años que fija la Ley para los residentes, teniendo en cuenta que la Ley no establece plazo especial alguno para la presentación de dicha solicitud por parte de los no residentes y que el art. 10 de la Ley General Tributaria establecía en su art. 10 que "*Se regularán, en todo caso, por ley: d) Los plazos de prescripción o caducidad y su modificación*".

El TSJ de Madrid se planteaba que, aunque siguiendo la doctrina del Tribunal Constitucional no puede entenderse que el art. 10 de la Ley General Tributaria contenga realmente una reserva de ley, cuyo establecimiento queda limitado a la Constitución, sino tan solo una preferencia de ley, dicha preferencia obliga a que por vía reglamentaria no pueda establecerse un plazo de prescripción o caducidad: "*La habilitación que otorga el art. 119, último apartado, se limita a la determinación del procedimiento para solicitar la devolución, pero en el procedimiento no puede comprenderse, en ningún caso, la fijación de un plazo de caducidad no fijado en la Ley ni puede interpretarse que el plazo fijado entra dentro de la previsión legal, pues el Reglamento del Impuesto fija un plazo de seis meses que es notoriamente inferior al plazo de cuatro años que establece el art. 99 de la Ley del Impuesto , sin que en la exposición de motivos del Real Decreto 1624/1992 se razone argumento alguno sobre tal diferencia de plazo entre los residentes y los no residentes, ni sobre la habilitación legal para la fijación del mencionado plazo. Por otro lado, el plazo de cuatro años coincide con el plazo de prescripción*"



que establece el art. 64 de la Ley General tributaria , por lo que parece que debe interpretarse que la fijación que hace el Legislador en el art. 99 de la Ley 37/1992 pretende hacer coincidir el plazo de prescripción con el plazo para presentar la solicitud de devolución por el Impuesto sobre el Valor Añadido, lo que determina que no pueda interpretarse que la Ley General Tributaria o la Ley del Impuesto hayan pretendido establecer un plazo inferior al de cuatro años. Todo ello impide considerar que se ha producido una deslegalización respecto del plazo de presentación de la solicitud de devolución.

Por ello, hay que considerar que el art. 31 del Reglamento del Impuesto se ha excedido de la habilitación legal al fijar un plazo de seis meses, vulnerando la exigencia de ley que establece el art. 10 de la Ley General Tributaria , pues respecto de la fijación del dicho plazo de seis meses no puede considerarse que la Ley 37/1992 o la Ley General Tributaria otorguen cobertura legal al art. 31 del Real Decreto 1624/1992 .

Debe puntualizarse que no se trata de un supuesto de fijación de un plazo por vía reglamentaria que la Administración se autoimpone en su actuación administrativa, sino un plazo de caducidad al que se somete la actuación del contribuyente frente a la Administración.

A lo expuesto debe añadirse que la falta de distinción en la Ley 37/1992 entre la fijación de un plazo de devolución para los residentes y para los no residentes se encuentra reforzada por el principio de no discriminación enunciado en el art. 6º del Tratado CE y el quinto considerando de la Octava Directiva 79/1072/ CEE recuerda expresamente que ésta "... no debe conducir a que los sujetos pasivos queden sometidos a un tratamiento diferente, según cuál sea el Estado miembro en cuyo interior se hallen establecidos" .

El Tribunal Supremo concluye que " el art. 31, apartado 1.3º del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, al fijar un plazo de seis meses para la presentación de las solicitudes de devolución del Impuesto a personas no establecidas en el ámbito espacial del Impuesto, plazo que concluirá al término de los seis meses siguientes al año natural en el que se hayan devengado las cuotas a que se refiera la devolución, es conforme a Derecho " y desestima la cuestión de ilegalidad propuesta.

El fundamento sobre el cual el Alto Tribunal apoya su conclusión es el siguiente:

- La Sexta Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas regula en su art. 17 el derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por los sujetos pasivos. El apartado tercero dispone que los Estados miembros concederán a los sujetos pasivos el derecho a la deducción o a la devolución de las cuotas del IVA y el apartado cuarto declara que "el Consejo procurará adoptar antes del 31 de diciembre de 1977, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, las modalidades de aplicación comunitarias por las que deban efectuarse las devoluciones a favor de los sujetos pasivos que no estén establecidos en el interior del país".

Así se recoge la posibilidad de que los sujetos pasivos establecidos en un Estado miembro puedan solicitar la devolución del IVA soportado en otro Estado si se cumplen unos requisitos.

- La Octava Directiva (79/1072/CEE, de 6 de diciembre de 1979) trata las modalidades de devolución del IVA a los sujetos no establecidos en el interior del país. Se trata con ella de evitar que un sujeto pasivo establecido en el interior de un Estado miembro soporte definitivamente el IVA que se le haya liquidado en otro Estado miembro, hallándose por tanto sometido a una doble imposición.

El art. 3 de esta Directiva fija las obligaciones de los sujetos pasivos que quieran solicitar esta devolución. El art. 7 declara que la solicitud de devolución se referirá a las compras de bienes o servicios facturadas o a las importaciones efectuadas durante un periodo que no sea inferior a tres meses ni superior a un año natural. No obstante, la solicitud podrá referirse a un periodo inferior a tres meses cuando dicho periodo constituya el saldo de un año natural. Las solicitudes podrán referirse igualmente a facturas o documentos de importación que no hayan sido objeto de solicitudes anteriores y que conciernan a operaciones efectuadas durante el año natural en cuestión. La solicitud del art. 9 (la solicitud de devolución del IVA) "habrá de presentarse dentro de los seis meses siguientes a la expiración del año natural durante el que se hubiera devengado el impuesto."

En la Directiva se establecía también que los Estados miembros debían adoptar las disposiciones necesarias para cumplir la Directiva y comunicar a la Comisión el texto de las disposiciones básicas de Derecho interno que adopten en el ámbito regulado por la Directiva.

- En cumplimiento de este mandato, en España se adoptaron los arts. 119 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y el 31 del Real Decreto 1624/1992 por el que se aprueba el Reglamento del impuesto.

- En el art. 119 de la LIVA se recoge la posibilidad de que los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto puedan solicitar el derecho a la devolución del impuesto que hayan soportado en territorio español, a los que se asimilarán aquéllos que, teniendo establecimiento permanente

en territorio español, no realicen entregas de bienes ni prestaciones de servicios en el mismo. Los requisitos a cumplir para poder solicitar la devolución al amparo de este artículo están en el apartado Dos.

El último apartado del art. 119 dispone que " *reglamentariamente se determinará el procedimiento para solicitar las devoluciones a que se refiere este artículo* ".

- Este desarrollo reglamentario se efectúa en el art. 31 del Real Decreto 1624/1992 , que en su apartado 1 establece que " *el ejercicio del derecho a la devolución previsto en el art. 119 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido quedará condicionado al cumplimiento de los siguientes requisitos: ...3º. El plazo para la presentación de las mencionadas solicitudes concluirá al término de los seis meses siguientes al año natural en el que se hayan devengado las cuotas a que se refieran* ".

Con esta base normativa " *el IVA se configura como un impuesto neutral ya que se pretende que los empresario o profesionales pueda deducirse el IVA soportado en el ejercicio de sus actividades, incluso cuando ese IVA se haya soportado en un Estado distinto a aquél en el que está establecido. De esta forma, la Octava Directiva y, en desarrollo de la misma, nuestras normas internas establecen este régimen de devolución a no establecidos, que previamente garantiza el principio de neutralidad del IVA al permitir a los empresarios y profesionales comunitarios obtener la devolución del Impuesto soportado en los Estados miembros distintos de aquél o aquellos en que se encuentren establecidos* ".

Igualmente recuerda que según el Tribunal Constitucional, entre otras en la sentencia 221/1992 de 11 de diciembre , la Constitución no establece una reserva absoluta en materia tributaria (si una reserva relativa que comprende la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo), y que no afecta la reserva de ley por igual a todos los elementos del tributo. El grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible y los beneficios fiscales, pero es menor cuando se trata de regular otros elementos.

Considera el Tribunal Supremo que " *el art. 10.d) de la Ley General Tributaria no contenía realmente una reserva de ley, ya que ésta sólo puede establecerla la Constitución de acuerdo con la doctrina fijada por el Tribunal Constitucional en sentencia 6/1983, de 4 de febrero , sino una preferencia de ley, debiendo concluirse que basta que exista una deslegalización sobre la materia para que pueda entenderse que cumple el requisito de rango normativo, deslegalización que en este acaso lleva a cabo el art. 119 de la Ley 37/92 , que da cobertura legal al art. 31 del Real Decreto 1624/92 . Por otra parte, tanto la Ley del Impuesto como la Directiva 77/388/CEE, Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, permiten el establecimiento de plazos para el ejercicio de los derechos de los contribuyentes; así, el art. 22.4 de dicha Directiva establece la obligación de los contribuyentes de presentar declaraciones dentro del plazo que fijen los Estados miembros, a contar desde el vencimiento de cada periodo fiscal, plazo que en ningún caso puede ser superior a un año. Por ello, no tiene incidencia en el principio de neutralidad del impuesto ni el aludido plazo de seis meses ni el de cuatro años de prescripción, no pudiendo sostenerse que dicho principio es infringido por el primero de tales plazos pero no por el segundo.*

*Pues bien, en base a esta doctrina no puede sostenerse que el plazo para solicitar la devolución sea un elemento esencial del impuesto a los efectos de la reserva de Ley, por lo que la llamada realizada por el art. 119 de la Ley 37/1992 al Reglamento para el establecimiento del plazo se inserta en el principio de colaboración entre Ley y Reglamento, de suerte que éste viene a completar la regulación establecida por el legislador. Pero aún más, tal plazo es el establecido en la Octava Directiva, por lo que el Reglamento viene a ser la transposición de la misma, dando cobertura al plazo fijado. "*

Continúa su examen señalando que si bien el TJCE ha declarado que no son admisibles requisitos formales establecidos por el Derecho interno que hagan inviable el derecho reconocido en la Directiva ( Sentencias del TJCE de 17 de junio de 2004 , C-30/02, y 6 de octubre de 2005 , C-291/03), esto no ocurre en este caso, por dos razones:

1) El plazo de seis meses en los términos establecidos es lo suficientemente amplio para el efectivo ejercicio del derecho y, 2) lo determina la Octava Directiva.

Con fundamento en estos razonamientos, que recogió el Tribunal Supremo, procede desestimar las alegaciones relativas a la infracción del principio de neutralidad impositiva (ha señalado el Alto Tribunal que el plazo de seis meses es suficiente para ejercitar el derecho a la devolución). Tampoco se infringe el principio de proporcionalidad, pues en este caso no se trata de que prescriba o no el derecho, sino de que debe ejercitarse en plazo.

**QUINTO** -. Y entrando ya de lleno en el principal motivo de recurso que encuentra su justificación en el procedimiento de rectificación de la declaración, en la aplicación de los principios de no discriminación y neutralidad del impuesto así como en la prohibición del enriquecimiento injusto.



Debe destacarse que el examen del expediente administrativo pone de manifiesto que la hoy actora presentó en tiempo y forma el modelo 361 del IVA, obteniendo la correspondiente devolución. Posteriormente comprueba que ha dejado fuera de su solicitud determinadas cantidades de IVA que debieron ser incluidas en la misma, solicitando la rectificación del mismo y que la Administración le niega porque considera primero que no se trata de una rectificación sino de una ampliación y que ha caducado el plazo de seis meses previsto en el art. 119 de la LIVA .

Como ya hemos visto anteriormente el artículo 119 en la versión vigente en el momento de efectuarse la solicitud establecía:

*"Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto en quienes concurren los requisitos previstos en el apartado siguiente, podrán ejercitar el derecho a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan satisfecho o, en su caso, les haya sido repercutido en dicho territorio, con arreglo a lo establecido en este artículo".*

Resulta en consecuencia que, según la tesis de la Administración, una vez transcurrido el plazo establecido en el art. 31 del Reglamento del IVA ( art. 31, como se ejercita el derecho a la devolución previsto en el art. 119 de la LIVA , "el plazo para la presentación de las mencionadas solicitudes concluirá al término de los seis meses siguientes al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refieran aquellas...) la empresa pierde automáticamente su derecho a recuperar sumas que fueron indebidamente ingresadas.

La parte actora se ampara en el art. 130 del RGIT que dispone que *" Una vez que la Administración tributaria haya dictado una liquidación provisional en el caso de las declaraciones reguladas en el artículo 128 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , o haya acordado la devolución o dictado la resolución denegatoria en los casos de comunicaciones de datos o de solicitudes de devolución, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de la declaración, comunicación de datos o solicitud de devolución presentada con anterioridad, cuando considere que su contenido ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos o cuando pudiera proceder una liquidación por importe superior o una menor devolución.*

*Cuando la Administración tributaria haya practicado una liquidación provisional, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación únicamente si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario. Se considerará que entre la solicitud de rectificación y la liquidación provisional concurre consideración o motivo distinto cuando la solicitud de rectificación afecte a elementos de la obligación tributaria que no hayan sido regularizados mediante la liquidación provisional.*

*2. Cuando de la rectificación resulte una cantidad a ingresar, se exigirán los intereses de demora que correspondan en cada caso. A efectos del cálculo de los intereses de demora no se computará el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración inicial hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la liquidación que se practicó con relación a dicha declaración inicial.*

*3. En las solicitudes de rectificación a que se refiere este artículo se aplicarán las normas establecidas en los artículos 126 a 128."*

Y con base a ello entiende la actora que según el art. 126.2 del RGIT la solicitud de rectificación podrá presentarse siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente.

**SEXTO:** La Sala considera por el contrario que la solicitud no puede calificarse de rectificación, dado que no implica un simple error material o aritmético respecto de los datos aportados por la actora o considerados por la Administración, sino que consiste en una ampliación de la solicitud de devolución inicial, al reflejar unas cuotas -las relativas a las importaciones de los módulos solares procedentes de China adquiridas a JumaoPhotonic (Xiamen) Co LTD y posteriormente vendidas a Scheuten Solar Ibérica SL- que no se incluyeron en la misma y cuyo cumplimiento de requisitos debe ser objeto de análisis por la Administración Tributaria, pues la devolución no tiene carácter automático y en este sentido si está sometida a plazo y que no es otro que el de seis meses contemplado en el artículo 119 de la LIVA , norma especial que debe ser aplicada con preferencia.

Si mantuviésemos la tesis de la actora se llegaría a una conclusión contraria al ordenamiento jurídico y es que por vía de rectificación se ampliaría indebidamente el plazo, que como en este caso es de caducidad. Bajo la solicitud de rectificación en realidad se contempla una nueva solicitud respecto de aquellas cuotas que en su día no fueron incluidas y respecto de las cuales la Administración no ha tenido la ocasión de pronunciarse y es obvio que dicha nueva solicitud o ampliación, que no mera rectificación, se ha realizado fuera del plazo legalmente establecido.



Frente a ello no puede argumentarse que la falta de inclusión se debió a que la actora desconocía si era o no la importadora y tenía legitimación para solicitar la devolución, pues aunque se dudase sobre dicho extremo, nada le impidió incluir en su modelo 361 las referidas cuotas, dada la premura del plazo de seis meses establecido en el art. 119 de la LIVA, sin perjuicio de que la Administración en su caso le negase tal derecho por dicho motivo, pero no lo hizo.

Por tanto consideramos que la actuación de la Administración en este particular es conforme a Derecho, sin perjuicio de que se proceda, en su caso, siguiendo el procedimiento legalmente establecido, a la determinación de la procedencia del derecho de la actora a la devolución, ya como ingreso indebido o como crédito a su favor, previa comprobación de los requisitos que legal y reglamentariamente se establecen, en las cuantías que resulten pertinentes y mediante las rectificaciones que correspondan, a fin de evitar un enriquecimiento injusto para la Administración."

**SEGUNDO.** - El Abogado del Estado articula su recurso de casación con un solo motivo, al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley de esta Jurisdicción, "por quebrantamiento de formas esenciales del juicio, por infracción de las normas reguladoras de la sentencia o de las que rigen los actos y garantías procesales, habiéndose en este último caso producido indefensión para la parte. Se reputan infringidos los artículos 24 y 120. 3 de la Constitución, 33, 65 y 67 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa y 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y 218 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, a tenor de la consolidada jurisprudencia respecto a estos requisitos, sentada, entre otras, en las Sentencias del Tribunal Supremo de 9 de marzo de 2012, casación 5630/2008, 24 de enero de 2011, casación 485/2007, 24 de marzo de 2010, casación 8649/2004 y 3 de febrero de 2010, casación 5397/2004. Todo ello, por existencia de incongruencia".

Tras ello, se razona:

"La sentencia recurrida declara que la solicitud de devolución no puede considerarse como una rectificación, sino que hay que considerarla como una ampliación de la solicitud de devolución inicial, al reflejar unas cuotas que no se incluyeron en la misma y en este sentido si está sometida al plazo de los seis meses contemplado en el artículo 119 de la LIVA. Por ello, es claro que la solicitud de devolución se ha presentado fuera de plazo. Indica la Audiencia Nacional que no puede argumentarse que la falta de inclusión se debió a que la actora desconocía si era o no la importadora, pues aunque dudase de dicho extremo, nada le impidió incluir en su modelo 361 las referidas cuotas. Por ello, considera ajustada a derecho la actuación de la Administración.

Sin embargo, aunque la Audiencia Nacional considera ajustada a derecho la actuación de la Administración, declara en su sentencia de modo confuso que se ha de proceder a determinar, en su caso, la procedencia del derecho de la actora a la devolución, ya como ingreso indebido o como crédito a su favor, a fin de evitar un enriquecimiento injusto de la Administración.

Calificado el derecho a solicitar la devolución de las cuotas soportadas como sujeto a plazo de caducidad, la pérdida del derecho se produce por el transcurso del plazo, sin que de lugar a un enriquecimiento sin causa, pues la causa se halla precisamente en el transcurso de tal plazo. La calificación de dicho plazo como de caducidad del derecho a la devolución de no establecidos no solo tiene su fundamento en las Sentencias del TS y del TJCE que cita la resolución impugnada y la propia SAN, sino que ha sido confirmada por el TJCE en otra sentencia posterior, de 21/06/2012, asunto C-294/11, en la que se refiere tanto al antiguo plazo de seis meses de la Octava Directiva, como al nuevo plazo de 9 meses de la Directiva 2008/9/CE.

En definitiva, si el plazo para solicitar la devolución los no residentes es ajustado a la Constitución y al Derecho de la Unión Europea y la solicitud de la recurrente es en realidad un añadido de cantidades a la solicitud de la devolución, es decir, no una rectificación sino una ampliación de la solicitud inicial, parece claro que la prevalencia del plazo de seis meses confirmado hace procedente en todo caso la devolución solicitada fuera del mismo.

Así la AEAT no podría cumplir la sentencia en los términos en que está redactado el fallo. Si el acto es ajustado a Derecho y la Sala así lo ha confirmado, la AEAT no puede devolver nada porque ni hay ingreso indebido ni enriquecimiento injusto, que además no podría reconocerse sin la revocación que la sentencia deniega.

La aplicación del criterio sustancial de la sentencia comporta necesariamente, por coherencia, la improcedencia de la devolución solicitada, cuya denegación confirma la sentencia.

Como ha destacado reiteradamente esa Sala es necesario que los argumentos empleados guarden coherencia lógica y razonable con la parte dispositiva o fallo, para no generar incoherencia interna que da lugar a contradicción entre el fallo de la sentencia y los fundamentos que justifican su decisión ( STS 23 de abril de 2003, rec. de casación 3505/1997, STS 29 de mayo 2007 rec, casación 8158/2003. Contradicción entre fallo de la resolución y su fundamentación. La Sala (STS 4 de noviembre de 2009, recurso de casación 582/2008 FJ4) reputa incongruencia interna la contradicción entre lo que se razona y lo que se decide derivada de error



evidente en la redacción de un párrafo caracterizado por recaer sobre la circunstancia de la que depende la decisión del proceso.

Incorre así en incongruencia interna la Sentencia recurrida cuando pese a confirmar íntegramente la actuación administrativa que la ampliación de la devolución -ya realizada- es extemporánea, se refiere a la comprobación de la procedencia de la devolución. Ese es precisamente el objeto del pleito y se ha determinado la improcedencia por haberse producido la ampliación fuera de plazo."

**TERCERO.** - La representación procesal de Scheuten Solar Systems, B.V opone que ni existe contradicción en la sentencia ni ésta se separa de los términos en que se planteó el debate en la instancia, "toda vez que fue objeto de los recursos el enriquecimiento injusto para la Administración que implica la no devolución del IVA".

**CUARTO.** - Expuestas las posiciones de las partes conviene precisar que el presente litigio se plantea dentro de la aplicación del régimen especial de devoluciones del IVA soportado previsto en Capítulo III del Título VIII de la Ley 37/1998, de 28 de diciembre (Deducciones y Devoluciones), en el que se inserta el artículo 119, cuya finalidad es evitar que los sujetos pasivos no establecidos en el territorio peninsular o Baleares -que no realicen en éstas operaciones- soporten definitivamente el IVA de sus adquisiciones, que no podrían compensar dada aquella circunstancia.

En efecto, el artículo 119 de la Ley del IVA, en la redacción "ratione temporis aplicable" establece:

*"Uno. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, en quienes concurren los requisitos previstos en el apartado siguiente, podrán ejercitar el derecho a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan satisfecho o, en su caso, les haya sido repercutido en dicho territorio, con arreglo a lo establecido en este artículo.*

*A tales efectos, se asimilarán a los no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, los empresarios o profesionales que, siendo titulares de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realicen desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios.*

*Dos. Son requisitos para el ejercicio del derecho a la devolución a que se refiere este artículo:*

*1.º Que los empresarios o profesionales que pretendan ejercerlo estén establecidos en la Comunidad, en Canarias, Ceuta o Melilla, o en otros territorios terceros.*

*En el caso de empresarios o profesionales establecidos en un territorio tercero distinto de Canarias, Ceuta o Melilla, deberá estar reconocida la existencia de reciprocidad de trato en dicho territorio a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto.*

*2.º Que durante el período a que se refiere la solicitud no hayan realizado en el territorio de aplicación del impuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas a este distintas de las que se relacionan a continuación.*

*a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del impuesto sean los destinatarios de ellas, según lo dispuesto en los números 2.º, 3.º y 4.º del artículo 84.uno de esta Ley.*

*b) Los servicios de transporte y los servicios accesorios a los transportes, exentos del impuesto en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de esta Ley.*

*3.º Que, durante el período a que se refiere la solicitud, los interesados no hayan sido destinatarios de entregas de bienes ni de prestaciones de servicios de las comprendidas en los números 6.º y 7.º del artículo 70.uno y en los artículos 72, 73 y 74 de esta Ley, sujetas y no exentas del impuesto y respecto de las cuales tengan dichos interesados la condición de sujetos pasivos en virtud de lo dispuesto en los números 2.º y 4.º del artículo 84.uno de esta Ley.*

*Cuatro. Los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad en quienes concurren los requisitos previstos en este artículo tendrán derecho a solicitar la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan satisfecho o soportado durante el período de tiempo a que se refiera la solicitud con ocasión de las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que hayan realizado, en la medida en que destinen los indicados bienes o servicios a la realización de operaciones que les origine el derecho a deducir.*

*Diez. Reglamentariamente se determinará el procedimiento para solicitar las devoluciones a que se refiere este artículo."*

Por su parte, el artículo 31 del Reglamento de la Ley, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, en la redacción aplicable, dispone:

*"1. El ejercicio del derecho a la devolución previsto en el artículo 119 de la Ley del Impuesto quedará condicionado al cumplimiento de los siguientes requisitos:*





a) *El interesado o su representante deberán solicitar la devolución del impuesto en el impreso sujeto a modelo oficial que se apruebe por el Ministro de Hacienda, acompañando los siguientes documentos:*

*El plazo para la presentación de las mencionadas solicitudes concluirá al término de los seis meses siguientes al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refieran aquéllas.*

(...)"

En el caso presente, debe señalarse que la entidad hoy recurrente sostuvo en el escrito de demanda, ciertamente, que la solicitud calificada como extemporánea era de rectificación de la inicial presentada dentro del plazo reglamentario de seis meses, lo que es rechazado por la sentencia, al calificar aquella como de "ampliación" de la inicialmente presentada. Igualmente, rechaza la alegación de existencia de una controversia acerca de que entidad que tenía derecho a la deducción de las cuotas pagadas a la importación.

Ahora bien, las expresadas no eran las únicas cuestiones planteadas en la demanda, en la que se contenía también un extenso alegato acerca la existencia de enriquecimiento injusto de la Administración y de no cumplimiento del principio de neutralidad del IVA, invocándose la Sentencia de esta Sala de esta Sala de 4 de julio de 2007 -recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 96/2002 -, de la que se reproducían los siguientes párrafos:

"A la vista del sistema normativo estatal expuesto, la cuestión se centra en determinar qué ocurre si transcurren cinco años (ahora cuatro) desde la fecha de presentación de la declaración en que se originó el exceso de cuotas a compensar y el sujeto pasivo no ha podido compensar esos excesos ni ha optado por solicitar su devolución; en estos casos cabe plantearse si el sujeto pasivo pierde el derecho a recuperar esas cuotas o si la Administración tiene la obligación de devolvérselas (...) Pero aunque el sujeto pasivo del impuesto opte por compensar durante los cinco años (ahora cuatro) siguientes a aquel período en que se produjo el exceso de impuesto soportado sobre el devengado, debe poder optar por la devolución del saldo diferencial que quede por compensar. El sujeto pasivo tiene un crédito contra la Hacienda Pública que se abstrae de su causa y que debe poder cobrar aun después de concluir el plazo de caducidad."

"La pérdida por el sujeto pasivo del derecho a resarcirse totalmente del IVA que soportó supondría desvirtuar el espíritu y la finalidad del Impuesto. Por todo ello, entendemos, de acuerdo con el criterio mantenido por la sentencia recurrida, que no hay caducidad del derecho a recuperar los excesos no deducidos, aunque sí pérdida del derecho a compensar en períodos posteriores al plazo establecido, de forma que cuando no exista posibilidad para el sujeto pasivo de ejercitar la "compensación" por transcurso del plazo fijado, la Administración debe "devolver" al sujeto pasivo el exceso de cuota no deducido."

Así pues, en la declaración en que se cumplen cinco años (cuatro años desde el 1 de enero de 2000), cuando ya no es posible "optar" por insuficiencia de cuotas devengadas, desde luego que se puede pedir la devolución. Por eso la sentencia recurrida había entendido que procede la devolución de cuotas soportadas declaradas a compensar y no compensadas, aunque hubieran transcurrido más de cinco años.

Caducado el derecho a deducir, o sea, a restar mediante compensación, la neutralidad del IVA sólo se respeta y garantiza cuando se considere que empieza entonces un período de devolución, precisamente porque la compensación no fue posible, y que se extiende al plazo señalado para la prescripción de este derecho, después del cual ya no cabe su ejercicio. Por cualquiera de los procedimientos que se establecen (compensación y/o devolución) se debe poder lograr el objetivo de la neutralidad del IVA.

El derecho a la recuperación no sólo no ha caducado (aunque haya caducado la forma de hacerlo efectivo por deducción continuada y, en su caso, por compensación), sino que nunca se ha ejercido, de modo que no es, en puridad, la devolución (como alternativa de la compensación) lo que se debe producir, sino que es la recuperación no conseguida del derecho del administrado que debe satisfacer la Administración en el tiempo de prescripción.

Como ha puesto de relieve la doctrina, se podría haber establecido en la Ley que si a los cinco años (ahora cuatro) de optar por la compensación no se hubiera podido recuperar todo el IVA soportado, atendiendo a las fechas en que se soportó, la Administración iniciaría de oficio el expediente de devolución; se habría garantizado así la neutralidad como principio esencial del impuesto. Pero lo cierto es que no se ha regulado de esta forma, tal vez por el principio "coste-beneficio" pro Fisco. Pero aún siendo así, resulta difícilmente admisible (y menos si se invoca la autonomía de las regulaciones nacionales) negar el derecho a la devolución del IVA soportado, que realiza el principio esencial del impuesto. En vez de expediente de oficio, habrá que promover un expediente de devolución a instancia de parte.

"No arbitrar algún medio para recuperar el crédito frente a la Hacienda Pública generaría un enriquecimiento injusto para la Administración pues nada obstaba para que, una vez practicada la comprobación administrativa



y observada la pertinencia del crédito, se ofreciera al sujeto pasivo la posibilidad de recuperarlo por la vía de la devolución."

Con base en ello, se afirmaba que el Tribunal Supremo sostiene tanto el respeto a la neutralidad del impuesto, como la prohibición de que se produzca un enriquecimiento injusto a favor de la Administración.

Y en la parte final de la demanda, con referencia a la actuación inspectora de regularización respecto de Scheuten Solar Iberica, S.L.U, reseñada en el Antecedente Primero, se decía en el escrito de demanda:

"Meramente se entienden como correctos los pagos de IVA a la importación por Scheuten Solar Ibérica por cuenta de mi representada y se deniega el derecho a compensación a Scheuten Solar Iberica, S.L.U y el derecho a la devolución a mi representada cuando ésta lo solicita.

Dicha actuación no es neutra e implica un pago por parte de mi representada que no se corresponde con ningún tributo ni obligación en España.

Por ello, los impuestos ingresados por mi representada al Tesoro Público no tienen causa alguna, ya atendiendo a la neutralidad del IVA no son debidos. Así sin perjuicio del plazo a la devolución de las cuotas del IVA a no establecidos entiende mi representada procede solicitar su devolución mediante el procedimiento previsto en la LGT en sus artículos 30 y siguientes "

Expuesto lo anterior, hay que recordar que la sentencia considera que la solicitud presentada, que califica de ampliación de la anterior, es extemporánea, no obstante lo cual afirma que ello se entiende sin perjuicio de que "se proceda, en su caso, siguiendo el procedimiento legalmente establecido, a la determinación de la procedencia del derecho de la actora a la devolución, ya como ingreso indebido o como crédito a su favor, previa comprobación de los requisitos que legal y reglamentariamente se establecen, en las cuantías que resulten pertinentes y mediante las rectificaciones que correspondan, a fin de evitar un enriquecimiento injusto para la Administración."

Así las cosas, resulta indudable que el fallo que quedó transcrito en el Antecedente Tercero -estimatorio en parte- es concorde con la fundamentación jurídica que antecede.

Pero es que tampoco existe contradicción entre los dos soportes básicos que justifican la estimación parcial del recurso, esto es, el más extensamente justificado de la extemporaneidad de la solicitud y la escueta previsión de un posible enriquecimiento injusto de la Administración, para lo cual se dispone la incoación del correspondiente expediente.

Por lo expuesto, no podemos apreciar incongruencia interna en la sentencia, que es el motivo alegado por la Administración del Estado, que, por ello, ha de desestimarse, sin que la conclusión a la que llegamos prejuzgue en absoluto la decisión que haya de adoptarse en la resolución que se adopte en el expediente cuya incoación se ordena.

**QUINTO** .- La desestimación del motivo de casación formulado acarrea la del recurso de casación.

**SEXTO**.- Procede la imposición de costas a la Administración recurrente, si bien que la Sala, haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 139.3, de la Ley Jurisdiccional , limita los derechos de la parte recurrida por este concepto, a la cantidad máxima de 8.000 euros.

## FALLAMOS

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey, por la autoridad conferida por la Constitución, esta Sala ha decidido:

1. - DESESTIMAR el presente recurso de casación, número 2248/2014, interpuesto por LA ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, contra la sentencia de la Sección Sexta, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 8 de abril de 2014, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 614/2012 .

2. - IMPONER las costas a la Administración recurrente, si bien que con la limitación indicada en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACION** .- Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Manuel Martin Timon, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia.