



Roj: **STS 1135/2016 - ECLI:ES:TS:2016:1135**

Id Cendoj: **28079130022016100113**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **17/03/2016**

Nº de Recurso: **2501/2014**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **MANUEL VICENTE GARZON HERRERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 2558/2014,**
STS 1135/2016

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a diecisiete de Marzo de dos mil dieciséis.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación 2501/2014, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia dictada el 21 de mayo de 2014 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 210/2012, relativo a la liquidación del impuesto sobre el valor añadido correspondiente al periodo 11 de 2008. Ha intervenido como parte recurrida Iberdrola, S.A., representada por el procurador don José Luis Martín Jaureguibeitia.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- La sentencia impugnada estimó el recurso contencioso-administrativo promovido por Iberdrola, S.A., contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 20 de septiembre de 2012. Esta resolución administrativa de revisión declaró que no había lugar a la reclamación 5371/2010, instada por la mencionada compañía y Ciener, S.A., frente al acuerdo adoptado el 27 de septiembre de 2010 por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, desestimando los recursos de reposición interpuestos por ambas sociedades contra las liquidaciones provisionales del impuesto sobre el valor añadido que les habían sido practicadas por el periodo 11 del ejercicio 2008, con unos resultados a ingresar de 3.854.737,24 euros (Iberdrola) y 8.894,11 euros (Ciener).

La Audiencia Nacional precisa que la cuestión planteada «versa sobre la posibilidad o no de la devolución del saldo de IVA declarado caducado, sin que el obligado tributario haya podido obtener la compensación de las cuotas pagadas en exceso», reproduciendo a continuación el estado de la jurisprudencia sobre tal cuestión (FJ 2º), que «viene a respaldar ampliamente la tesis de la recurrente en lo que respecta a la posibilidad de reclamar la devolución del IVA indebidamente soportado, más allá del periodo de caducidad que para proceder a su compensación, vías las deducciones correspondientes en los ejercicios sucesivos posteriores, establece el artículo 95.5 de la Ley 37/1992 » (FJ 3º). Por ello, estima el recurso, sin que a ello se oponga la sentencia de la propia Audiencia Nacional de 15 de octubre de 2008 (recurso 84/07), que declara que la cuota a compensar en el ejercicio 2004 era de cero euros (FJ 4º):

«[...] porque la misma se limita a constatar, como "ratio" de su decisión de desestimar el recurso, que la recurrente no había desvirtuado el argumento principal del TEAC, consistente en la falta de prueba de la existencia de la fusión de 20 de julio de 2004, realizada por Ciener, empresa integrada en el grupo IVA 220/08 en el que la sociedad dominante es la recurrente, sobre la Sociedad de Fomento Energético, S.A.



La recurrente, mediante el documento nº 2 de los que acompañan a la demanda, aportó la correspondiente escritura notarial de fusión, lo que acredita su condición de gran empresa, atendido el nuevo volumen de facturación (superior a 6 millones de euros/año), y mediante la aportación de sus declaraciones tributarias de 2005, pone de manifiesto que sus ingresos al Fisco, se distribuyen, en distintos tramos, en favor de las Haciendas foral y estatal, tal y como ordena el artículo 27.1.3 de la Ley 12/2002 de 23 de mayo por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, sin que el Estado haya rechazado los ingresos recibidos por tal concepto.

Así las cosas, no cabe atribuir a dicha Sentencia un valor que vaya más allá de lo que en la misma se juzga, esto es, si a efectos de proceder a la compensación del IVA indebidamente soportado, se había acreditado o no la existencia de dicho negocio jurídico.

En el presente caso estamos ante un supuesto distinto, pues distinta es la causa de pedir, ya que, en el presente caso, se reclama, no la compensación, sino la devolución del impuesto, y se hace una vez acreditada la imposibilidad de realizar la compensación.

Proyectar lo declarado en dicha Sentencia a otros efectos, sería tanto como negar la doble vía de recuperación de las cuotas indebidamente soportadas, a la que de forma reiterada se refiere la jurisprudencia del TS mencionada, razón por la que procede la íntegra estimación del recurso.

Finalmente sólo cabe decir que no puede anudarse, como pretende la defensa del Estado el hecho de que la cuota a devolver según la referida Sentencia sea cero, con el hecho de que la petición de devolución deba hacerse ante la Hacienda Foral, pues con ello, la defensa del Estado incurre en la contradicción de exigir que la devolución de cantidades ingresadas en la Hacienda Estatal, sean reclamadas ante la Foral».

SEGUNDO .- La Administración General del Estado preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 5 de septiembre de 2014, en el que invocó dos motivos de casación, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio).

1º) En el primero denuncia la infracción del artículo 99.5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), en relación con el artículo 222 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento civil (BOE de 8 de enero).

En su opinión, la sentencia vulnera el primero de los preceptos citados al desconocer que no se produce en este caso la caducidad de las cuotas a compensar porque la entidad, en el periodo 11 del 2004, optó por la devolución, derecho que no se deniega por la Administración. Lo cual debe ponerse en relación con el artículo 222 de la Ley de Enjuiciamiento civil, que se conculca al desconocer la sentencia el efecto de cosa juzgada de la sentencia anterior de la misma Sala, dictada en el recurso 84/07, que confirmó las liquidaciones practicadas en relación al 2004. Siendo firmes tales liquidaciones, no puede discutirse de nuevo en 2008 si existen cuotas a compensar o devolver derivadas del ejercicio 2004, pues tal cosa ya ha sido determinada con carácter firme.

2º) Con el segundo motivo sostiene la infracción de la jurisprudencia que la sentencia recurrida dice aplicar [se refiere a la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de noviembre de 2012 (casación para la unificación de doctrina 3733/11)], que no es de aplicación al caso por referirse a una plazo de caducidad, que no se tuvo en cuenta en el supuesto planteado.

Señala que en el presente caso no plantea cuestión alguna en relación con la caducidad o la prescripción, sino que se cuestiona la compensación realizada en la autoliquidación de una cuota a devolver inexistente y correspondiente a liquidaciones realizadas por una filial que, en su caso, habrán determinado ingresos en la Hacienda competente [según el artículo 27 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo (BOE de 24 de mayo)]. La cuota de devolución es cero para la Hacienda estatal, dado que no se consideró justificada la fusión para el ejercicio 2004, que es el afectado.

Termina solicitando el dictado de sentencia que case la recurrida y que, en su lugar, desestime el recurso contencioso- administrativo en su día interpuesto.

TERCERO .- Iberdrola, S.A. se opuso al recurso en escrito registrado el 16 de diciembre de 2014, en el que interesó su desestimación.

Entiende que el planteamiento de la Administración recurrente, lejos de combatir la sentencia impugnada, desconoce no sólo dicho pronunciamiento sino también la jurisprudencia consolidada del Tribunal Supremo en relación con las dos vías alternativas previstas por el artículo 99.Cinco de la Ley 37/1992. Sigue insistiendo la Administración en el alcance que para la solicitud de compensación instada en 2008 tiene la desestimación de la devolución de tales cantidades pedida en 2004. Pues bien, a su juicio, la jurisprudencia conduce a la solución adoptada por la Sala de instancia (cita, entre otras, las sentencias de 4 de julio de 2007 y 10 de mayo



de 2010). Una interpretación distinta conllevaría un enriquecimiento injusto por parte de la Administración, contrario al principio de neutralidad que preside el impuesto sobre el valor añadido. En otras palabras, la interpretación que se propone de contrario entrañaría, amén de consagrar situaciones de enriquecimiento injusto de la Administración tributaria, una flagrante vulneración del principio de neutralidad del impuesto, principio que garantiza el derecho de los sujetos pasivos a la recuperación de las cuotas soportadas y no deducidas, incluso por encima de las limitaciones que pueda articular la normativa nacional, o de los defectos formales que se hayan podido producir en su solicitud, siempre que resulte acreditada la voluntad del sujeto pasivo de instar dicha recuperación. Cita las sentencias del Tribunal Supremo de 23 y 30 de mayo de 2011 .

En cuanto al segundo motivo, expone que, sin perjuicio del incoherente razonamiento desarrollado en el mismo, queda desvirtuado por lo razonado al oponerse al primero. Sostiene que la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de noviembre de 2012 (casación para la unificación de doctrina 3733/11) resulta plenamente aplicable al presente supuesto.

CUARTO . - Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 18 de diciembre de 2014, fijándose al efecto el día 27 de mayo de 2015.

Dicho señalamiento quedó en suspenso al fin de oír a las partes y al Ministerio Fiscal por diez días sobre la conveniencia de dirigirse al Tribunal de Justicia de las Unión Europea, a título prejudicial y al amparo del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea , para preguntarle:

«1º) Si el derecho a la deducción en el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y el papel central que juega en ese sistema, junto con el principio de neutralidad, deben ser interpretados en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro que, al repartir el poder tributario entre el Estado y alguno de los entes territoriales que lo integran, y en virtud de las discrepancias que puedan surgir a la hora de determinar cuál de esos entes es el que ostenta el poder tributario en relación con un concreto sujeto pasivo, determina que este último no pueda recuperar las cuotas soportadas en exceso sobre las repercutidas por haber transcurrido los plazos de caducidad y de prescripción señalados por esa normativa para obtener la compensación o la devolución.

2º) Si tiene alguna influencia en el sentido de la respuesta el hecho de que el sujeto pasivo concernido haya optado por una estrategia procedimental que ha provocado el transcurso de los plazos de caducidad y/o prescripción».

QUINTO .- La Administración General del Estado se opuso al planteamiento de la cuestión prejudicial en escrito registrado el 22 de junio de 2015.

Señala que en el presente caso no se plantea cuestión alguna en relación con la caducidad o la prescripción, sino que se cuestiona la compensación realizada en la autoliquidación de una cuota a devolver inexistente -según resoluciones administrativas y judicial firmes- y correspondiente a liquidaciones realizadas por una filial que, en su caso, habrán determinado ingresos en la Hacienda competente. La cuota de devolución es "0" para la Hacienda estatal y la situación se encuentra consolidada por una resolución judicial firme.

Subraya que en el recurso de hace valer el efecto de cosa juzgada y no la distribución de competencias entre el Estado y alguno de los entes territoriales que lo integran. Añade que la cuestión prejudicial resulta improcedente porque parte de dos premisas que considera erróneas:

(i) Que el motivo de la denegación de la solicitud de compensación fue la prescripción o la caducidad de las cantidades derivadas del tributo, cuando la razón fue la existencia de una sentencia firme y con efecto de cosa juzgada en relación con una solicitud de devolución relativa al ejercicio al que se referían las cantidades cuya compensación se solicitó en un ejercicio futuro, y

(ii) Que existió una discrepancia entre las distintas Administraciones tributarias en relación con cuál fuera la competente para devolver el impuesto lo que pudo dar lugar a la caducidad o a la prescripción de las cantidades adeudadas, cuando lo cierto es que esa discrepancia nunca se produjo, pues la Administración foral no se ha pronunciado sobre la competencia para la devolución del impuesto, al no haberse ejercitado el derecho por el obligado tributario ante esa Administración.

Considera además que la cuestión prejudicial, tal y como está redactada, da a entender que la normativa española no prevé mecanismos suficientes que permitan preservar los derechos de los sujetos cuando existen discrepancias entre sujetos pasivos, lo que también es erróneo. El problema -dice- es que en este caso dicha discrepancia no se produjo, porque el obligado tributario nunca ejercitó su derecho ante la Administración tributaria foral, pese a que así se había establecido en una sentencia judicial firme. No es que el sujeto



pasivo haya seguido una estrategia procedimental inadecuada, es que no ha ejercitado el derecho ante la Administración que una resolución judicial firme le indicó que era la competente.

SEXTO .- En escrito también registrado el 22 de junio de 2015, Iberdrola, S.A., tampoco consideró necesario dirigirse a título prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, aunque por razones opuestas a las de la Administración General del Estado.

Sostiene que las dudas interpretativas planteadas por esta Sala se refieren a la interpretación que ha de realizarse de las exigencias que derivan del régimen común del impuesto sobre el valor añadido. Recuerda que la sentencia impugnada considera contrario al principio de neutralidad del impuesto tratar de justificar el rechazo de la solicitud de devolución instada en 2008 sobre la base de meros elementos formales que, además, constituyen normas internas que se limitan a regular meros criterios de competencia territorial del impuesto sobre el valor añadido en el ámbito estatal, como es la insuficiente acreditación de la operación de fusión que determinaba la aplicación del régimen del volumen de operaciones y, por ende, la competencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En su opinión, las dudas interpretativas manifestadas por esta Sala se encuentran ya resueltas por la doctrina jurisprudencial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Cita, entre otras, la sentencia de 25 de octubre de 2001, *Comisión/Italia*, C-78/00 (apartados 28 a 34), así como la de este Tribunal Supremo de 10 de mayo de 2010 (casación 1432/2005; ES:TS:2010:3200).

SÉPTIMO .- El Ministerio Fiscal, en informe emitido el 13 de julio de 2015, opinó que no procede plantear la cuestión prejudicial expuesta.

En su opinión, resulta esencial dilucidar si el sistema de devolución del excedente del impuesto sobre el valor añadido fijado por nuestro ordenamiento jurídico permite al sujeto pasivo recuperar en condiciones adecuadas la totalidad del crédito resultante, valorando en qué medida las formalidades relativas al ejercicio del derecho a deducir en casos de autoliquidación son impeditivas de ello y, finalmente, en qué medida la vulneración de las mismas puede suponer una auténtica privación del derecho.

En este escenario, considera que este Tribunal Supremo puede resolver por sí mismo la cuestión interpretativa suscitada, haciendo uso de la prolija legislación a interpretar en un marco legal comunitario y bajo una jurisprudencia ampliamente desarrollada, si bien reconoce no haber encontrado un pronunciamiento en un supuesto de acusada identidad con el presente.

OCTAVO .- Se realizó nuevo señalamiento de votación y fallo para el día 23 de febrero de 2016, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Al quedar en minoría la propuesta del magistrado designado inicialmente como ponente, el Presidente de la Sección asumió la ponencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, Presidente de la Sección

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- La resolución de este recurso de casación requiere que nos detengamos en los hechos que están en la base del litigio, según han sido precisados por la Sala de instancia en el primer antecedente de hecho de la sentencia impugnada:

1º) Ciener, S.A. (en adelante, «Ciener»), domiciliada en el País Vasco, está integrada en el grupo IVA 220/08, que domina Iberdrola, S.A. («Iberdrola», en lo sucesivo).

2º) El 20 de julio de 2004, absorbió a Sociedad de Fomento Energético, S.A. («Fomento Energético», a partir de aquí), con domicilio en Valladolid.

3º) Ciener tuvo en 2003 un volumen de operaciones inferior a seis millones de euros, por lo que tributaba exclusivamente ante la Hacienda Foral de Bizkaia. A causa de la fusión superó ese volumen de operaciones, por lo en el ejercicio 2004 pasó a tributar por el régimen de volumen de operaciones, con los siguientes porcentajes: 91,83% respecto de la Agencia Estatal de la Administración del Estado (AEAT), 7,19% en relación con la Diputación Foral de Álava y 0,98 para la Diputación Foral de Guipuzkoa (en Bizkaia el volumen de operaciones fue nulo).

4º) El 31 de enero de 2005, Ciener presentó en la respectiva administración tributaria el resumen anual del impuesto sobre el valor añadido correspondiente al ejercicio 2004, con los siguientes resultados a devolver: 3.577.095,80 euros (AEAT), 280.075,34 euros (Diputación Foral de Álava) y 38.174,39 euros (Diputación Foral de Guipuzkoa).



5º) El 29 de marzo y el 20 de abril de 2005, la AEAT notificó a Ciener que la cuota a devolver era de cero euros, por entender que debía solicitar la devolución de forma íntegra a la Hacienda Foral de Bizkaia (la de su domicilio fiscal), por no superar su volumen de operaciones la suma de seis millones de euros.

6º) Ciener interpuso reclamación económico-administrativa alegando que, en virtud de la fusión de Fomento Energético, había pasado a tener la consideración de gran empresa y que, por lo tanto, debía tributar en régimen de volumen de operaciones desde julio de 2004. El Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de 25 de octubre de 2006, desestimó la reclamación y confirmó los actos impugnados, con el argumento de que no había presentado prueba que acreditara la veracidad de sus declaraciones, no debiendo tenerse en cuenta la fusión alegada para justificar la condición de gran empresa (volumen de operaciones superior a seis millones de euros).

7º) El 22 de noviembre de 2006, Ciener interpuso un recurso de anulación, alegando que había probado suficientemente la operación de fusión. El recurso fue desestimado en resolución de 17 de enero de 2007, confirmada en la vía jurisdiccional por sentencia de la propia Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 15 de octubre de 2008 (recurso 84/07). Esta sentencia es hoy firme, pues interpuesto contra ella recurso de casación (número 278/09), la compañía recurrente desistió del mismo.

8º) El 19 de diciembre de 2008, Ciener presentó la autoliquidación del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a noviembre de 2008, con un saldo a devolver de 3.568.201,69 euros. Dicho importe es el resultado de imputar como cuota atribuible a la Administración del Estado la cantidad 8.894,11 euros a ingresar e incluir como cuota a compensar de periodos anteriores el importe de 3.577.095,80 euros, correspondiente a la suma que había solicitado a devolver en 2004.

9º) El 22 de diciembre de 2008, Iberdrola presentó, como grupo consolidado, autoliquidación correspondiente a noviembre de 2008, en la que incluía los datos consignados en la autoliquidación de Ciener, con un resultado total a ingresar de 30.641.318,51 euros.

10º) La Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria aprobó sendos acuerdos de liquidación, en cuya virtud y en relación al periodo 11 del ejercicio 2008 determinó que Iberdrola debía ingresar una cantidad de 3.577.095,80 euros, más 277.641,44 de intereses, determinando otra cuota a ingresar por Ciener de 8.894,11 euros, al estar integrada en el mencionado grupo IVA.

11º) El Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de 20 de septiembre de 2012, ratificó estas decisiones. Dicho organismo central de revisión razonó que la cuota a devolver a Ciener por la Administración del Estado en concepto de impuesto sobre el valor añadido de 2004 era cero y que en relación con el ejercicio 2008 pretende compensar un saldo que en su día ya solicitó a devolver, por lo que, si en 2004 optó por la devolución, en ningún caso cabe compensación en 2008. Por otro lado, entiende que no existe ningún saldo a favor de Ciener, ni a compensar ni a devolver, procedente de 2004. Si no tenía derecho a la devolución por el ejercicio 2004 tampoco lo tiene a la compensación, «primero porque no cabe compensar lo que ya se solicitó a devolver, y segundo porque no se reconoció devolución alguna a la entidad por considerar la Administración que Ciener debía tributar sólo ante la Hacienda Foral [...] sobre las liquidaciones practicadas a Ciener por el ejercicio 2004 ya existe cosa juzgada, y no puede discutirse de nuevo, ahora en el ejercicio 2008, si hay algún saldo a favor de la entidad (ya sea a compensar o a devolver) procedente del 2004. La existencia de un saldo a favor de Ciener de 3.577.095,80 euros por el IVA de 2004 ya ha sido discutida, considerando los tribunales que la entidad no tiene derecho a obtener dichas cantidades, por lo que no cabe en 2008 aplicar ese saldo como saldo pendientes de compensar [...]».

Añade que, «si se ha concluido que en el ejercicio 2004 Ciener debía tributar únicamente ante la Hacienda Foral, debió presentar ante ésta la correspondiente autoliquidación (lo cual hizo en su momento, si bien atribuyendo el resultado a dicha Administración únicamente en proporción a su volumen de operaciones en dicho territorio), y es la Hacienda Foral la que debía efectuar la devolución del IVA resultante a favor de Ciener, [quien] tendrá que instar la rectificación de las autoliquidaciones presentadas para el ejercicio 2004 ante la Hacienda Foral para incluir todas las operaciones realizadas en el ejercicio, también las que en su día declaró ante la Hacienda Estatal [...], todo ello dentro del plazo de prescripción que se computará desde que nazca el derecho de la entidad para su ejercicio. Por tanto, ni quiebra el principio de neutralidad del IVA ni se produce un enriquecimiento injusto de la Administración, puesto que la entidad aún tiene abierta la vía para recuperar la cantidad que pretende compensar y que tiene su origen en el ejercicio 2004».

SEGUNDO .- En la sentencia impugnada, la Audiencia Nacional estima el recurso contencioso-administrado instado por Iberdrola. La sentencia aplica la jurisprudencia que reconoce la posibilidad de reclamar la devolución del impuesto sobre el valor añadido más allá del periodo de caducidad que dispone el artículo 99.Cinco de la Ley 37/1992 para proceder a su compensación en los ejercicios sucesivos [sentencia de 29 de



noviembre de 2012 (casación para la unificación de doctrina 3733/2011; ES:TS :2012:7941) y las que en ella se citan]. Añade que, a la conclusión que se obtiene de la anterior jurisprudencia, no se opone la sentencia de 15 de octubre de 2008 , que se limitó a juzgar si, a efectos de proceder a la compensación del impuesto sobre el valor añadido soportado, se había acreditado o no la existencia de la fusión por absorción entre Ciener y Fomento Energético, no pudiéndose anudar «el hecho de que la petición de devolución deba hacerse ante la Hacienda Foral, pues con ello la defensa del Estado incurre en la contradicción de exigir que la devolución de cantidades ingresadas en la Hacienda Estatal sea reclamada ante la Foral».

La Administración del Estado se alza en casación frente al anterior pronunciamiento y su motivación, aduciendo, en síntesis, que, en virtud de sentencia firme (la pronunciada por la Audiencia Nacional el 15 de octubre de 2008) la cuota a devolver por la Administración del Estado era de cero euros, por lo que nada había que compensar en el futuro, infringiendo la sentencia de instancia el artículo 99.5 de la Ley 37/1992, en relación con el 222 de la Ley de Enjuiciamiento civil (primer motivo), así como el artículo 27 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, conforme al que el impuesto sobre el valor añadido del ejercicio 2004 correspondía a la Hacienda Foral de Bizkaia (segundo motivo).

TERCERO .- Planteándose el debate en los términos expuestos, hemos de concluir que asiste la razón a la Administración recurrente, por las siguientes razones:

1ª) Nuestra jurisprudencia, de la que son exponentes, además de la sentencia reproducida por la de instancia, las de 23 de mayo de 2011 (casación 2095/2008; ES:TS:2011:3230) y 30 de mayo de 2011 (casación 3323/2008 ; ES:TS:2011:3731), ha resuelto, teniendo en cuenta además el principio de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido, que, una vez caducado el derecho a deducir mediante compensación en las declaraciones-liquidaciones posteriores, el sujeto pasivo tiene derecho a obtener en el plazo de prescripción la "devolución" del remanente que quede a su favor. Aquí, sin embargo, ocurre al revés: se pidió la devolución en 2004 y en 2008 se interesa la compensación mediante deducción. La jurisprudencia que cita la sentencia impugnada no resulta, por tanto, aplicable para zanjar el litigio, pues se refiere al supuesto inverso al que ahora se suscita. Siendo así, no le falta razón a la Administración del Estado cuando denuncia que ha infringido el artículo 99.5 de la Ley 37/1992 , que establece un plazo de cuatro años a partir de la declaración-liquidación para interesar la compensación, pudiendo optar por la devolución, sin que, en tal caso pueda efectuar su compensación en declaraciones-liquidaciones posteriores.

2ª) La Sala de instancia desconoce la santidad de la cosa juzgada e infringe el artículo 222 de la Ley de Enjuiciamiento civil al ordenar la compensación en 2008, con un resultado a devolver de 3.568.201,69 euros, que toma en consideración una cuota negativa de 3.577.095,80 euros en 2004, pese a existir un acto administrativo, ratificado por sentencia firme, que declara que en dicho ejercicio el saldo era de cero euros. Es cierto que en aquel litigio se discutía si Ciener era a la sazón una "gran empresa" a los efectos del impuesto sobre el valor añadido, debiendo declarar por el régimen de volumen de operaciones previsto en el artículo 27.1.2ª del Concierto Económico con el País Vasco, llegándose a la conclusión firme de que no había acreditado serlo durante el ejercicio 2004. Pero no cabe olvidar que tal circunstancia constituía el presupuesto para tributar del indicado modo y, por consiguiente, para reclamar a la Hacienda del Estado la devolución de las cuotas ingresadas en la misma en exceso de las repercutidas. La firmeza de la sentencia de la Audiencia Nacional, por desistimiento del recurso de casación interpuesto, conlleva la del acto de la Administración del Estado que afirmó que la cuota a devolver por el mencionado ejercicio era "0" porque Ciener debía tributar íntegramente durante dicho periodo ante la Hacienda Foral de Bizkaia (la de su domicilio fiscal), conforme a lo dispuesto en el artículo 27.1.3ª del mencionado Concierto Económico.

3ª) Acordando la compensación a cargo del Estado de unas cuotas que debieron ingresarse a la Hacienda Foral de Bizkaia, se infringe el citado artículo 27.1.3ª del Concierto Económico, que dispone la tributación en la Diputación Foral correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente cuando su volumen de operaciones en el ejercicio precedente no supere los seis millones de euros (en la redacción vigente al tiempo de los hechos de este litigio), cualquiera que sea el lugar donde se realizan aquéllas.

CUARTO .- Procede, por tanto, casar la sentencia de instancia y, conforme nos impone el artículo 95.2.d) de la Ley reguladora de esta jurisdicción , resolver el debate en los términos suscitados.

Al ser firme la decisión administrativa que resolvió que la cuota a devolver a Ciener por el ejercicio 2004 era de cero euros, no procede en el periodo de noviembre de 2008 realizar compensación alguna por una cantidad (3.577.095,80 euros) que no puede tomarse en consideración porque no coincide con la señalada con efectos de cosa juzgada mediante sentencia firme.

Siendo así, procede desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Iberdrola, sin que, con carácter previo resulte menester plantear cuestión prejudicial de interpretación al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, habida cuenta de que el litigio se resuelve sin necesidad de que ese órgano jurisdiccional fije



la interpretación de norma alguna del ordenamiento jurídico de la Unión Europea cuya interpretación deba fijar el mencionado órgano jurisdiccional.

QUINTO .- La estimación del recurso de casación determina que, en virtud del artículo 139.2 de la Ley de esta jurisdicción, no proceda realizar una condena sobre las costas causadas en su tramitación, pronunciamiento que, atendiendo al apartado 1 del mismo precepto, en la redacción de la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal (BOE de 11 de octubre), debemos hacer extensible a las de la instancia habida cuenta del desenlace que tuvo en su momento, que ahora rectificamos en casación.

FALLAMOS

1º) Acoger el recurso de casación interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia dictada el 21 de mayo de 2014 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 210/2012, que casamos y anulamos.

2º) Desestimar el recurso contencioso-administrativo instado por IBERDROLA, S.A., contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 20 de septiembre de 2012, que declaró no haber lugar a la reclamación 5371/2010, instada por la mencionada compañía y Ciener, S.A., frente al acuerdo adoptado el 27 de septiembre de 2010 por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, desestimando los recursos de reposición interpuestos por ambas sociedades contra las liquidaciones provisionales del impuesto sobre el valor añadido que les habían sido practicadas por el periodo 11 del ejercicio 2008, con unos resultados a ingresar de 3.854.737,24 euros (Iberdrola, S.A.) y 8.894,11 euros (Ciener, S.A.), actos administrativos que confirmamos por ser ajustado al ordenamiento jurídico.

3º) No hacer pronunciamiento sobre las costas, tanto las de instancia como las de esta casación.

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 **TRIBUNAL SUPREMO Sala de lo Contencioso-Administrativo**

Voto Particular

VOTO PARTICULAR

FECHA:08/03/2016

VOTO PARTICULAR que, al amparo de lo establecido por los artículos 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (BOE de 2 de julio) y 205 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento civil (BOE de 8 de enero), formula el magistrado don Joaquin Huelin Martinez de Velasco a la sentencia dictada en el recurso de casación 2501/2014, interpuesto por la Administración General del Estado contra la sentencia que la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional pronunció el 21 de mayo de 2014, en el recurso 210/2012.

PRIMERO .- Discrepo de la decisión mayoritaria consistente en resolver este recurso de casación sin antes dirigirse a título prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea ..

Por supuesto que nuestro ordenamiento jurídico suministra herramientas y criterios con los que resolver el debate que plantea este recurso de casación. Basta leer el fundamento jurídico tercero de la decisión mayoritaria para comprobarlo. Ahora bien, la cuestión es otra: si esos criterios y herramientas son compatibles con las exigencias que derivan del ordenamiento jurídico de la Unión.

Téngase en cuenta que, como resultado del éxito del recurso de casación de la Administración del Estado y de la desestimación de la demanda contencioso-administrativa de Iberdrola, S.A., Ciener, S.A., difícilmente recuperará una importante suma que, de acuerdo con el sistema común del impuesto sobre el valor añadido, tiene derecho a recobrar, suma que la Hacienda estatal percibió y que no va a reintegrar, como ese mismo sistema común exige. Con la decisión mayoritaria se produce pues un doble efecto pernicioso: un más que probable empobrecimiento de la mencionada compañía con el correlativo enriquecimiento injusto del Estado, de un lado, y la ruptura del equilibrio y la neutralidad que presiden y son clave de bóveda del régimen del mencionado impuesto indirecto sobre el volumen de los negocios, de otro.

El primer efecto puede justificarse en este caso con parámetros exclusivamente internos: si se produce un indebido empobrecimiento de Ciener, S.A., es porque dejó que adquiriera firmeza la resolución sobre la falta



de acreditación por su parte de la absorción de Sociedad de Fomento Energético, S.A., y, consiguientemente, sobre su no condición de "gran empresa" a los efectos de acogerse al régimen del volumen de operaciones para el ingreso de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido en el marco del Concierto Económico del Estado con la Comunidad Autónomas del País Vasco.

Sin embargo, el otro efecto, el de la innegable ruptura del principio de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido, no puede explicarse sin tener en cuenta las exigencias inherentes al sistema común de dicho impuesto, disciplinado hoy por la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (DOUE, de 11 de diciembre de 2006, serie L, número 347, página 1), de la que nuestra Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), es transposición.

SEGUNDO .- No basta con decir que esa ruptura se ha producido por la estrategia adoptada por Ciener, S.A., e Iberdrola, S.A., quienes no combatieron hasta sus últimas consecuencias aquella decisión, porque en la necesidad de mantener la neutralidad del impuesto sobre el valor añadido no están sólo presentes elementos subjetivos sobre los que pueda incidir la actuación del sujeto pasivo, sino exigencias objetivas y estructurales del sistema común de dicho tributo.

Precisamente por tal razón, esta Sala ha afirmado que las obligaciones formales en el marco del impuesto sobre el valor añadido están pensadas para facilitar su correcta aplicación, de cuyo mecanismo es parte indisoluble el derecho de los sujetos pasivos a deducir las cuotas soportadas, en la medida en que utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas los bienes y los servicios cuya entrega o prestación constituyen el hecho imponible del tributo (artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE) [pueden consultarse, por todas, las sentencias de 10 de mayo de 2010 (casación 1454/2005, FJ 4º; ES:TS:2010:3198); y 10 de mayo de 2010 (casación 1432/2005, FJ 3º; ES:TS:2010:3200)]. Tan es así, que la estructura de dicho impuesto está pensada para facilitar la correcta aplicación de ese derecho, sin que las obligaciones formales que pesan sobre el sujeto pasivo puedan ser entendidas y aplicadas de manera que lo obstaculicen desproporcionadamente. De otro modo, podría quebrar el objetivo básico al que sirve el reconocimiento del derecho a la deducción, que no es otro que el de garantizar la plena neutralidad del impuesto sobre el valor añadido, clave de bóveda - insisto- sobre la que se sustenta su configuración, según ha reiterado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea [sentencias de 14 de febrero de 1985 , *Rompelman* (268/83 , apartado 19: EU:C:1985:74), 21 de septiembre de 1988, *Comisión/Francia* (50/87, apartado 15 ; EU:C:1988:429), 15 de enero de 1998 , *Ghent Coal Terminal* (C-37/95 , apartado 15: EU:C:1998:1), 21 de marzo de 2000, *Gabalfrisa y otros* (asuntos acumulados C-110/98 a C- 147/98, apartado 44 ; EU:C:2000:145), 25 de octubre de 2001, *Comisión/Italia* (C-78/00, apartado 30; EU:C:2001:579) y 9 de julio de 2015, *Salomie y Oltean* (C-183/14 , apartados 56 a 58; UE:C:2015:454)].

Es este papel central del derecho a la deducción en el sistema común del impuesto sobre el valor añadido el que ha llevado al Tribunal de Justicia a considerar improcedente la exigencia de requisitos que tengan como efecto la imposibilidad absoluta de ejercerlo. El principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción de la cuota soportada si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinadas condiciones formales [sentencias de 27 de septiembre de 2007, *Collée* (C-146/05, apartado 31; UE:C:2007:549), 8 de mayo de 2008, *Ecotrade* (C-95/07 y C-96/07, apartados 62 y 63; UE:C:2008:267), y *Salomie y Oltean* , ya citada, apartado 59)].

Pues bien, considero que el papel central que juega el derecho a la deducción en el impuesto sobre el valor añadido obliga a descartar cualquier interpretación que acabe impidiendo su efectividad, salvo que resulte avalada por la jurisprudencia interpretativa del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

TERCERO .- En este escenario, cabe interrogarse si, siendo incuestionable que Ciener, S.A., tenía derecho a recuperar las cuotas del impuesto sobre el valor añadido ingresadas en la cuantía que se cita en la decisión mayoritaria, ha de decaer, con la ruptura del equilibrio inherente al impuesto, por la circunstancia de que, en el reparto territorial del poder tributario entre el Estado y la Diputación Foral de Bizkaia, existiera debate entre el sujeto pasivo y aquel primero sobre ante quién hubiera debido realizarse ese ingreso, habiendo adquirido firmeza la resolución administrativa que resolvió que el pago hubo de practicarse a la Hacienda foral. Con el resultado -reitero- de que Ciener, S.A., no recupere una suma a la que materialmente tiene derecho y el Estado se quede con la misma sin título legítimo alguno.

En otras palabras, la negativa a devolverle las cuotas soportadas no tiene por causa una irregularidad o un incumplimiento de la normativa reguladora del impuesto sobre el valor añadido, sino la particular distribución del poder tributario interno en nuestro sistema constitucional, circunstancia ajena a la razón de ser y a la mecánica del impuesto mismo.

[Este paréntesis tiene por finalidad dejar constancia de que, pese a la posibilidad dejada abierta por el Tribunal Económico- Administrativo Central, parece difícil no considerar prescrito el derecho de Ciener, S.A., a rectificar las autoliquidaciones presentadas por el ejercicio 2004 ante la Hacienda foral, para incluir todas las



operaciones realizadas en el ejercicio, habida cuenta de lo dispuesto en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), y en el artículo 126 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre)].

He de reconocer que la eventual pérdida de ese derecho, que la decisión mayoritaria consagra, no es consecuencia de un mero defecto o incumplimiento formal, sino de otro con reminiscencias materiales, al servicio de un principio nuclear en todo sistema de Derecho, como es el de seguridad jurídica (véase el artículo 9.3 de la Constitución de 1978): dejar que una decisión judicial adquiriera firmeza y fuerza de cosa juzgada. Pero a la anterior innegable constatación deben hacerse las siguientes precisiones:

1ª) El origen del debate se encuentra en aspectos esencialmente formales de la obligación tributaria (ante qué Hacienda debió realizarse el ingreso y cuál de ellas era la obligada al reintegro), determinados por motivos también formales: la acreditación de una fusión societaria y la adquisición, o no, de la condición de gran empresa en el marco del Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónomas del País Vasco.

2ª) En el fondo de la cuestión suscitada en este recurso de casación subyace la tensión entre dos principios sustantivos del ordenamiento jurídico, los de legalidad y seguridad jurídica. Se trata de dilucidar si debe prevalecer el segundo, con la consecuencia de que Ciener, S.A., pierda su legítimo derecho, o el primero, debiendo sacrificarse la certeza en las relaciones jurídicas para que la finalidad perseguida por los legisladores comunitario y doméstico (éste por imperativo de aquél) sea satisfecha.

3º) Situaciones como las que acabo de describir no son extravagantes en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, al que distintos órganos jurisdiccionales han preguntado si en esa tensión debe primar la seguridad, dando al traste con los objetivos armonizadores perseguidos por el ordenamiento jurídico de la Unión. A título de ejemplo, puedo recordar la sentencia de 19 de septiembre de 2006, *i-21 Germany y Arcor* (C-392/04 y C-422/04; UE:C:2006:586), que, en un asunto tributario (liquidaciones de cánones y tasas por autorizaciones generales y licencias individuales en materia de telecomunicaciones), afirmó que, de conformidad con el principio de seguridad jurídica, el Derecho comunitario no exige, de entrada, que un órgano administrativo esté obligado a reconsiderar una resolución administrativa que ha adquirido firmeza, por expiración de los plazos o por agotamiento de las vías de recurso, con el fin de evitar que se pongan indefinidamente en cuestión actos administrativos que surtan efectos jurídicos, pero admitió que en algunos supuestos cabe establecer límites a dicho principio (apartados 51 y 52).

Dichos límites se encuentran plasmados en la sentencia 13 de enero de 2004, *Kühne & Heitz* (C-453/00 , apartado 28; UE:C:2004:17): **(i)** el órgano administrativo ha de disponer, según el Derecho nacional, de la facultad de reconsiderar la resolución (en nuestro sistema esa posibilidad existe: recuérdese el artículo 219 de la Ley General Tributaria de 2003); **(ii)** que la resolución administrativa haya adquirido firmeza en virtud de una resolución jurisdiccional que resuelva en última instancia (así ocurrió en este caso); **(iii)** que dicha sentencia esté basada en una interpretación del Derecho comunitario que sea errónea y se haya adoptado sin someter la cuestión al Tribunal de Justicia (la sentencia que confirmó la decisión administrativa de considerar no acreditada la fusión de Sociedad de Fomento Energético, S.A., por Ciener, S.A., ni tan siquiera atendió a la dimensión comunitaria de la cuestión, pese a tratarse de un impuesto armonizado); **(iv)** que el interesado se haya dirigido al órgano administrativo haciendo valer el ordenamiento jurídico de la Unión.

El Tribunal de Justicia ha tenido ocasión de pronunciarse, en otros sectores distintos del tributario, sobre el principio de seguridad jurídica en relación con actos administrativos que han adquirido firmeza. Además de la propia sentencia *Kühne & Heitz*, pueden consultarse las sentencias de 16 de marzo de 2006 , *Kapferer* (C-234/04; UE:C:2006:1789), 12 de febrero de 2008 , *Kempter* (C-2/06; UE:C:2008:78) y 4 de octubre de 2012, *Byankov* (C-249/11 ; UE:C:2012:608).

4º) El problema de la firmeza de la resolución que zanjó el debate sobre la acreditación de la absorción empresarial debería permanecer ajeno al derecho a la devolución o deducción de las cuotas tributarias soportadas en exceso y sólo afectar a las Administraciones implicadas para decidir, entre ellas, quién deberá devolver. Sin embargo, en este caso, con criterios ajenos a la regulación del impuesto se priva de la devolución (o de la deducción) a quien, insisto, tenía derecho a ella. El reparto del poder tributario interno no puede realizarse a costa de la neutralidad del impuesto.

No era pues insólito ni tampoco impertinente dirigirse al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, aun reconociendo la tensión que late en el litigio entre legalidad y seguridad jurídica, para formularle las cuestiones reseñadas en el antecedente de hecho cuarto de esta sentencia, y ese dialogo prejudicial era en mi opinión insoslayable para llegar a la solución finalmente adoptada por la mayoría, que admite la quiebra de uno de los principios básicos del sistema común del impuesto sobre el valor añadido



Examinando un litigio referente a un tributo armonizado, como lo es el impuesto sobre el valor añadido, no es una práctica aceptable (diría que es contraria al ordenamiento jurídico de la Unión Europea) la seguida en este caso por un Tribunal como el nuestro, que decidiendo en última instancia resuelve ensimismado, sin acudir al diálogo prejudicial, con el que obtener la debida interpretación de dicho ordenamiento jurídico a fin de evitar una decisión que pueda romper la uniformidad aplicativa en un ámbito armonizado en la Unión Europea.

Dado en Madrid, a 8 de marzo de dos mil dieciséis.

Joaquin Huelin Martinez de Velasco

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Manuel Vicente Garzon Herrero, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mi la secretaria. Certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOS