



Roj: **STS 4507/2015 - ECLI:ES:TS:2015:4507**

Id Cendoj: **28079130022015100463**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **25/10/2015**

Nº de Recurso: **3857/2013**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **JUAN GONZALO MARTINEZ MICO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 4598/2013,**
STS 4507/2015

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veinticinco de Octubre de dos mil quince.

Visto por la Sala Tercera de este Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados anotados al margen, el presente recurso de casación núm. **3857/2013**, promovido por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO y en su representación y defensa por el Sr. Abogado del Estado, contra la sentencia dictada, con fecha 11 de noviembre de 2013, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Sexta, de la Audiencia Nacional en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 416/2011 en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

Ha comparecido en estas actuaciones como parte recurrida CIT GRUOP FINANCE (IRELAND), representada por Procurador y dirigida por Letrado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El 27 de enero de 2004 y 13 de julio de 2004 CIT GROUP FINANCE (IRELAND), en calidad de sujeto establecido en el territorio de aplicación del impuesto, procedió a solicitar mediante los oportunos modelos 300 (correspondiente al cuarto trimestre de 2003) y 320 (correspondiente al mes de abril de 2004 por su condición de gran empresa a partir de aquel ejercicio) determinados importes de IVA a compensar. En cuanto a los períodos de mayo a diciembre de 2004 con fecha 30 de junio de 2005 se presentó modelo 361 de solicitud de devolución de IVA soportado por no establecido por un total de 4.243.983,78 euros habiéndose acordado por la Inspección procedente dicha devolución.

Con fecha 19 de junio de 2007, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid, notifica a la entidad CIT GROUP FINANCE (IRELAND) comunicación de *inicio* de las *actuaciones de comprobación e investigación* de su situación tributaria en relación con el concepto y períodos que se detallan a continuación:

CONCEPTO PERÍODOS

Impuesto sobre el Valor Añadido 2003 y 2004

Las mencionadas actuaciones de comprobación e investigación concluyen el día 18 de julio de 2008 con la incoación al sujeto pasivo de:

–Un *Acta de Disconformidad* nº A02-71463850 en la que se regulariza la situación tributaria de la entidad por el Impuesto sobre el Valor Añadido del *ejercicio 2003*. El Acta se acompaña del *preceptivo informe ampliatorio* de igual fecha.



--Un *Acta de Disconformidad* nº A02-71463866 en la que se regulariza la situación tributaria de la entidad en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2004 . El Acta se acompaña del preceptivo *informe ampliatorio* de igual fecha.

Con fecha 5 de agosto de 2008 el obligado tributario presenta *escrito de alegaciones* a las propuestas de liquidación incluidas en las Actas de Disconformidad.

La *Dependencia Regional de Inspección de Madrid*, con fecha 13 de agosto de 2008 dicta respectivos acuerdos de liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2003 y 2004. Los acuerdos de liquidación, confirmaban las propuestas de liquidación incluidas en las actas de las que resultaba : 1) la no procedencia de ninguna de las devoluciones de IVA solicitadas para los ejercicios 2003 y 2004 (meses de enero a abril) y 2) la devolución del IVA ingresado a través de los modelos 300 correspondientes al primer y segundo trimestre de 2003 por importes de 3.427,99 euros y 144.547,56 respectivamente por considerarlo ingreso indebido y 3) la devolución del IVA soportado por no establecido por un total de 4.243.983,78 euros correspondientes a los periodos mayo a diciembre de 2004 . Las liquidaciones practicadas tienen el siguiente desglose:

IVA EJERCICIO 2003

Cuota - 147.975,55 euros

Intereses de demora 0,00

Cuota diferencial a devolver - 147.975,55 euros

IVA EJERCICIO 2004

Cuota - 4.243.983,78 euros

Intereses de demora 0,00 euros

Cuota diferencial a devolver - 4.243.983,78 euros

De las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas con la entidad se extrae entre otra, la siguiente información relevante:

1.- La entidad se encuentra dada de alta en los períodos comprobados en el Epígrafe 859 del Impuesto sobre Actividades Económicas relativo a "alquiler de otros bienes muebles".

2.- CIT GROUP FINANCE IRELAND es una compañía filial de CIT GROUP INC sociedad residente en Estados Unidos. CIT GROUP FINANCE IRELAND está registrada en Irlanda.

3.- Dentro de las áreas de trabajo de CIT GROUP INC en Europa, CIT GROUP FINANCE IRELAND se dedica a la financiación de clientes de empresas fabricantes y distribuidores en Europa de equipos informáticos.

4.- La entidad tiene suscritos importantes acuerdos con compañías en los que cuando el cliente final requiere financiación específica para la adquisición de un determinado equipamiento, CIT GROUP se compromete a atender dicha financiación a través de la fórmula del renting, por sí misma o por otras entidades del grupo.

5.- La actividad en España de CIT GROUP antes del día 1 de octubre de 2001 se desarrollaba de la siguiente manera: la entidad operaba a través de NEWCOURT FINANCIAL ESPAÑA S.A. y NEWCOURT FINANCE FRANCE SNC SUCURSAL EN ESPAÑA, las cuales, cuando obtenían un cliente en virtud de los acuerdos globales antes mencionados, adquirían el equipo informático a la compañía respectiva y lo arrendaban a largo plazo al cliente final en España, mediante fórmulas de leasing o renting.

6.- A partir del 1 de octubre de 2001, en el momento en que las dos compañías españolas NEWCOURT FINANCIAL ESPAÑA S.A. y NEWCOURT FINANCE FRANCE SNC SUCURSAL EN ESPAÑA adquieren el equipo informático y lo arriendan en leasing o renting a los clientes españoles, venden el mismo a la entidad CIT GROUP FINANCE IRELAND, que los arrienda a CIT GROUP HUNGARY LTD, sociedad residente en Hungría, por el mismo precio por el que se ha obligado el cliente español con NEWCOURT FINANCIAL ESPAÑA O NEWCOURT FINANCE FRANCE SNC SUCURSAL EN ESPAÑA. Cuando CIT GROUP HUNGARY deviene arrendataria de los equipos informáticos, los subarrienda a NEWCOURT FINANCIAL ESPAÑA O NEWCOURT FINANCE FRANCE SNC SUCURSAL en España, por el mismo precio por el que se ha obligado el cliente español.

7.- Si bien las actividades de arrendamiento descritas no generan ningún beneficio para las compañías española y húngara, la sociedad irlandesa retribuye las actividades de contabilidad y gestión de clientes de las otras compañías con un 8% de los costes directos e indirectos en que estas últimas han incurrido.

8.- **Motivación y realidad de las operaciones con CIT GROUP HUNGARY LTD:**



- a. Existen dos contratos suscritos entre la entidad CIT GROUP FIANANCE IRELAND Y CIT GROUP HUNGARY LTD: El primero de ellos denominado "lease and loan facility" y el segundo "General Services Agreement".
- b. Por la actividad de arrendamiento, CIT GROUP HUNGARY LTD no tiene ninguna rentabilidad. Las cantidades que percibe CIT GROUP HUNGARY de las entidades españolas, son las mismas que ella paga a Irlanda, según contrato de "lease and loan facility".
- c. Existe además otro contrato suscrito entre CIT GROUP HUNGARY LTD y CIT GROUP FINANCE IRELAND de servicios generales, por el que la sociedad húngara percibe el 108% de los costes en que haya incurrido al prestar a la sociedad irlandesa los servicios de contabilidad de los activos arrendados, asistencia por el cobro de los contratos de arrendamiento, análisis del crédito a clientes y otros. Este contrato es prácticamente idéntico que el suscrito entre NEWCORUT FINANCIAL ESPAÑA SA Y CIT GROUP FINANCE IRELAND.

9.- 1. Conclusiones alcanzadas por la Inspección:

a. En la operativa descrita existe simulación en relación con los contratos celebrados por CIT GROUP HUNGARY, tanto con CIT GROUP FINANCE IRELAND como con NEWCOURT FINANCIAL ESPAÑA SA y NEWCOURT FINANCE FRANCE SNC SUCURSAL EN ESPAÑA.

b. La única ventaja que la entidad CIT GROUP FINANCE IRELAND obtiene al ceder el uso de los bienes muebles que arrienda en España a CIT GROUP HUNGARY LTD para que a su vez ésta los arriende en España, es que a efectos del *Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, se aplique el Convenio para evitar la doble imposición entre España y la República Popular de Hungría, según el cual quedan excluidas de tributación estas rentas, en lugar de aplicar el Convenio para evitar la Doble Imposición con Irlanda.

c. Lo anterior pone de manifiesto la existencia de un supuesto de **simulación relativa**, mediante persona interpuesta, CIT GROUP HUNGARY, y de acuerdo con la Ley 58/2003 General Tributaria, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado, que es el arrendamiento de bienes muebles por la entidad CIT GROUP FINANCE IRELAND a NEWCOURT FINANCIAL ESPAÑA S.A. y NEWCOURT FINANCE FRANCE SUCURSAL EN ESPAÑA.

d. Los **indicios** puestos de manifiesto por la Inspección en el curso del procedimiento **para acreditarla** mencionada **simulación relativa**, son en síntesis los siguientes:

I. Operativa económica contraria a la lógica empresarial.

1. la única consecuencia empresarial sería el incremento de los costes

2. la entidad CIT GROUP HUNGARY residente en Hungría no obtendría beneficio alguno de la operativa económica del grupo, resultándole neutral, al percibir una renta de las entidades NEWCOURT FINANCIAL ESPAÑA Y NEWCOURT FINANCE FRANCE por el arrendamiento de los equipos informáticos, exactamente igual que la pagada a CIT GROUP FINANCE IRELAND por el arrendamiento de los mismos.

II. Falta de estructura empresarial:

1. la entidad CIT GROUP HUNGARY carece de actividad desde el año 2000.

2. quien realmente realizaba las actividades de gestión y control de los equipos informáticos arrendados a los clientes finales es la entidad CIT GROUP FINANCE IRELAND.

III. No justificación del cobro de los presuntos arrendamientos a las entidades españolas NEWCOURT FINANCIAL ESPAÑA Y NEWCOURT FINANCE FRANCE sucursal en España.

IV. Ahorro fiscal del Grupo en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes:

1. Si el arrendador de los equipos es el obligado tributario (CIT GROUP FINANCE IRELAND) procede la aplicación del Convenio para evitar la Doble Imposición con Irlanda, el cual establece la tributación de estas rentas de subarrendamiento de equipos informáticos al tipo del 8% en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

2. Si, por el contrario, el arrendador es la entidad húngara CIT GROUP FINANCE HUNGARY, el *Convenio* aplicable sería el de *Hungría*, según el cual dichas rentas tributan exclusivamente en el Estado de residencia del perceptor del rendimiento, es decir, Hungría, y quedarían excluidas de tributación en España por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

10. CIT GROUP FINANCE IRELAND no es sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido en 2003 ni en 2004.

a. El contrato de servicios generales suscrito entre CIT GROUP HUNGARY LTD y CIT GROUP FINANCE IRELAND, es un contrato sin causa, ya que la sociedad irlandesa contrata unos servicios de contabilización y otros, que



son los mismos que los contratados por CIT GROUP FINANCE IRELAND con NEWCOURT FINANCIAL ESPAÑA SA., mediante contrato de la misma fecha y misma denominación, y misma redacción.

b. CIT GROUP HUNGARY no tiene una actividad real, sino sólo supuesta ya que:

– No tiene beneficios de la actividad.

–No tiene estructura para actuar en España

–No realiza actividad financiera de cobros y pagos por la actividad de arrendamiento.

c. La sociedad irlandesa no tiene que repercutir el impuesto, ya que al ser la entidad NEWCOURT FINANCIAL ESPAÑA SA residente en España, se produce inversión del sujeto pasivo de conformidad con el artículo 84 de la Ley 37/1992 reguladora del IVA.

11. Devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por CIT GROUP FINANCE IRELAND.

a. El procedimiento para la solicitud de devolución de las cuotas soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, es el descrito en el artículo 119 de la Ley del IVA , y artículo 31 del Reglamento del Impuesto . El obligado tributario no ha cumplido con los requisitos exigidos en dichos artículos respecto de los períodos enero a abril de 2004.

b. El obligado tributario ha presentado el 30 de junio de 2005 modelo 361 de solicitud de devolución del IVA por el procedimiento especial de no establecidos en relación con las cuotas soportadas de mayo a diciembre de 2004, de manera que procede efectuar la devolución solicitada.

c. Respecto al *ejercicio 2003* , al no ser reales y efectivas las operaciones con Hungría y no ser procedente la devolución de las cuotas soportadas por el obligado tributario, los ingresos que el mismo realizó en el primer y segundo trimestre de 2003 han de considerarse ingresos indebidos. (El obligado tributario ingresó indebidamente a través de la impropcedente presentación de autoliquidaciones por el IVA modelo 300 la cantidad de 3.427,99 euros y 144.547,56 euros).

Las liquidaciones practicadas fueron notificadas a la entidad con fecha 14 de agosto de 2008.

SEGUNDO.- Contra el acuerdo de liquidación derivado del Acta de Disconformidad nº A02-71463850 en la que se regulariza la situación tributaria de la entidad por el Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2003, la entidad interpone con fecha 5 de septiembre de 2008, la reclamación económico administrativa nº 7353/08 en única instancia ante el Tribunal Económico Administrativo Central.

Contra el acuerdo de liquidación derivado del Acta de Disconformidad nº A02-71463866 en la que se regulariza la situación tributaria de la entidad en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2004, la entidad interpone con fecha 5 de septiembre de 2008, la reclamación económico administrativa nº 7355/08 en única instancia ante el Tribunal Económico Administrativo Central.

La Secretaría del Tribunal Económico Administrativo Central, haciendo uso de la facultad recogida en el artículo 230 de la Ley 58/2003 General Tributaria, decreta la acumulación de los expedientes nº 7353.08 y 7355.08.

Con fecha 12 de noviembre de 2008, se notifica a la entidad reclamante la puesta de manifiesto de ambos expedientes, concediéndole el plazo de un mes para que examine los mismos y para que aporte las pruebas y formule las alegaciones que estime pertinentes.

Con fecha 12 de diciembre de 2008, la entidad reclamante presenta escrito de alegaciones.

El TEAC , en *resolución de 7 de junio de 2011* (R.G. 7353/08; R.G. 7355/08) acordó desestimar las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por CIT GROUP FINANCE (IRELAND), confirmando los acuerdos impugnados.

TERCERO.- Contra resolución de 7 de junio de 2011 del Tribunal Económico Administrativo Central (RG 7353/08 y RG 7355/08) que desestimó la reclamación interpuesta contra las liquidaciones de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT de 13 de agosto de 2008 referidas al IVA ejercicios 2003 y 2004 por importe de 147.975,55 euros y 4.243.983, 78 euros de cuota diferencial a devolver respectivamente, la entidad CIT GROUP FINANCE (IRELAND) promovió *recurso contencioso-administrativo* ante la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional que fue turnado a la Sección Sexta y resuelto en *sentencia de 11 de noviembre de 2013* , cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: "FALLO: ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de CIT GROUP FINANCE (IRELAND) contra la resolución de 7 de junio de 2011 del Tribunal Económico Administrativo Central (RG 7353/08 y RG 7355/08) que desestima la reclamación interpuesta contra las liquidaciones de la



Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT de 13 de agosto de 2008 referidas al IVA ejercicios 2003 y 2004 por importe de 147.975,55 euros y 4.243.983,78 euros de cuota diferencial a devolver respectivamente y en consecuencia se ordena a la Administración que proceda a devolver a CIT GROUP IRELAND el IVA indebidamente ingresado como consecuencia de la indebida repercusión efectuada a CIT Hungary. No se hace condena en costas".

CUARTO.- 1. Contra la referida sentencia el Abogado del Estado, en la representación y defensa que por Ley ostenta, preparó ante el Tribunal "a quo" el presente recurso de casación que, una vez tenido por preparado, fue interpuesto en plazo ante esta Sala.

2. La representación procesal de la entidad mercantil CIT GROUP FINANCE (IRELAND), al tiempo de su personación como parte recurrida, se opuso a la admisión del recurso de casación interpuesto por el ABOGADO DEL ESTADO, alegando insuficiencia en la cuantía litigiosa y ausencia de juicio de relevancia, con indeterminación del motivo en que se funda el recurso.

El *Auto de la Sección Primera de esta Sala de fecha 8 de mayo de 2014* no dió acogida a la primera de las causas de oposición a la admisión del recurso interpuesto por el ABOGADO DEL ESTADO que formula la parte recurrida, toda vez que, si bien resulta pacífica la insuficiencia de la cuantía litigiosa con respecto al periodo de IVA a devolver correspondiente a 2003, las devoluciones reconocidas a favor de la hoy recurrida en las actas de la inspección del año 2004 (mayo a diciembre) superan ampliamente el umbral cuantitativo legalmente establecido, como por cierto, así lo entendió también la hoy parte recurrida en su escrito de demanda, donde señaló como cuantía del pleito la cifra de 8.092.208,25 euros.

En segundo lugar, el auto indicado tampoco dejó prosperar la segunda causa de inadmisibilidad planteada por la recurrida al invocar la defectuosa preparación del recurso de casación al amparo de lo dispuesto en los artículos 86.4 y 89.2 de la Ley de la Jurisdicción, toda vez que la carga que al recurrente impone el artículo 89.2 de la Ley de esta Jurisdicción, como resulta de la remisión que en él se hace al artículo 86.4 de la misma Ley, sólo juega respecto a las sentencias dictadas por los Tribunales Superiores de Justicia, siendo así que la sentencia impugnada en el presente recurso procede de la Audiencia Nacional (por todos, Auto de 8 de septiembre de 2011, recurso de casación nº 433/2011).

En su virtud el Auto citado admitió el recurso de casación interpuesto por el ABOGADO DEL ESTADO contra la sentencia de 11 de noviembre de 2013 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Sexta) de la Audiencia Nacional, dictada en el recurso número 416/2011 en cuanto al ejercicio 2004 e inadmitió el mismo para el periodo de 2003.

3. Con fecha 27 de noviembre de 2014 se formalizó por la representación procesal de la parte recurrida –CIT GROUP FINANCE (IRELAND)– su oportuno escrito de oposición al recurso y por providencia de 23 de junio de 2015 se señaló la audiencia del día 20 de octubre de 2015 para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Mico, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Por el Abogado del Estado, en la representación que le es propia, se ha interpuesto recurso de casación contra la sentencia de 11 de noviembre de 2013 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Sexta) de la Audiencia Nacional, dictada en el recurso número 416/2011, en materia de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2003 y 2004.

La sentencia impugnada estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de CIT GROUP FINANCE (IRELAND) contra la resolución de 7 de junio de 2011 del Tribunal Económico Administrativo Central (RG 7353/08 y RG 7355/08) que desestima la reclamación interpuesta contra las liquidaciones de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT de 13 de agosto de 2008 referidas al IVAejercicios 2003 y 2004 por importe de 147.975,55 euros y 4.243.983,78 euros de cuota diferencial a devolver, respectivamente.

SEGUNDO.- El Abogado del Estado articula su escrito de interposición del recurso de casación en dos motivos:

El **primer motivo de casación** se formula al amparo del artículo 88.1.c) de la ley jurisdiccional por infracción de los artículos 33 de la Ley Jurisdiccional y 218 de la LEC.

El Abogado del Estado denuncia el vicio de incongruencia en el que habría incurrido la sentencia. La resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central recurrida desestimó la procedencia de la devolución de las cuotas soportadas por FINANCE (IRELAND) en razón a no haber utilizado el procedimiento especial



establecido en la LIVA y su Reglamento, para los casos de empresas no establecidas en territorio de aplicación del Impuesto. Siendo este uno de los motivos que dieron lugar al recurso, a esta cuestión debió de responder la sentencia de acuerdo con lo planteado por la recurrente, en las pags. 78 y 79 de su demanda.

Sin embargo, la sentencia, al afrontar la resolución de la pretensión de devolución del IVA indebidamente soportado, no lo hizo en base al núcleo determinante de la pretensión de la actora y respondido en la contestación, esto es, si era exigible utilizar el procedimiento especial del artículo 119 y ss de la LIVA y 31 y ss del Reglamento.

Omitió tratar la cuestión y resolvió con abstracción de la condición de FINANCE IRELAND, en cuanto que empresario no establecido en el territorio de aplicación del impuesto.

Al proceder así, la sentencia, habría infringido los artículos arriba citados. Por eso el motivo debe ser estimado con las consecuencias que se derivan de lo dispuesto en el artículo 95.2.c) de la Ley de la Jurisdicción .

El **segundo motivo de casación** se formula al amparo del artículo 88.1.d) de la ley jurisdiccional , por infracción de los artículos 119 de la Ley 37/92 ; 31 del Real Decreto 1624/92 y del artículo 14.2.c) del Real Decreto 520/05 .

Tal como ha resuelto el TEAC y así se solicitó en la contestación a la demanda, la Inspección admitió la devolución de las autoliquidaciones presentadas por la recurrente, en los ejercicios 2003 y 2004, en razón a que, conforme el artículo 84.Uno.2º de la LIVA , la recurrente no tenía la condición de sujeto pasivo, por no haberse establecido en el territorio de aplicación del Impuesto; lo sería el destinatario de los arrendamientos, esto es, NEWCOURT FINANCIAL ESPAÑA.

No hubo de ocurrir lo mismo cuando se trató de las cuotas soportadas, cuya devolución, en razón a no tener establecimiento en España, debió ajustarse al procedimiento especial del artículo 119 LIVA .

Es más, y como así se señaló en la contestación a la demanda (pag. 23 y 24), la recurrente pretende que en la devolución se incluyan las cuotas del IVA repercutidas a HUNGARY indebidamente, para cuya devolución carece de legitimación, según el artículo 14.2.c) del Real Decreto 520/05 .

La sentencia, omitiendo toda referencia al procedimiento especial tan señalado del artículo 119 y visto que la sentencia de la Audiencia Nacional en el recurso 415/11 denegó a HUNGARY el derecho a la devolución de ingresos, otorga a la recurrente, en aras al principio de la neutralidad del IVA, una legitimación que contraviene el señalado artículo 14.2.c) del Real Decreto 520/05 , siendo así que ni utilizó, ni lo intentó, el tan citado procedimiento especial a través del que la Administración Tributaria pudiera discernir si efectivamente concurren las circunstancias que permitieran la devolución de un IVA indebidamente soportado.

TERCERO.- 1. En el **primer motivo de casación** el Abogado del Estado alega que la sentencia recurrida, al afrontar la resolución de la pretensión de devolución del IVA indebidamente soportado, no se pronuncia respecto a si era exigible utilizar el procedimiento especial establecido en el artículo 119 y siguientes de la LIVA y 31 y siguientes del Reglamento, incurriendo así en el vicio de incongruencia.

2. De conformidad con la reiterada doctrina de este Tribunal, la **incongruencia omisiva** se produce cuando el órgano judicial deja sin respuesta a alguna de las pretensiones sometidas a su consideración por las partes, de modo que el fallo contiene menos que lo pedido en la pretensiones de las partes, siempre que no quepa interpretar razonablemente el silencio judicial como una desestimación tácita cuya motivación pueda inducirse del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución; pues para la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva no es necesaria una contestación explícita y pormenorizada a todas y cada una de las alegaciones que se aducen como fundamento de su pretensión, pudiendo ser suficiente, en atención a las circunstancias particulares concurrentes, con una respuesta global o genérica, aunque se omita una respuesta individualizada y expresa respecto de alegaciones concretas no sustanciales (por todas STC 124/2000, de 16 de mayo F. 3; y jurisprudencia en ella citada).

"En efecto, en la medida en que no toda ausencia de respuesta a las cuestiones planteadas ocasiona la lesión del derecho a la tutela judicial efectiva, el examen de la concurrencia de incongruencia omisiva lesiva de este derecho requiere distinguir entre las alegaciones de las partes en defensa de sus derechos o intereses y las pretensiones en sí mismas consideradas, pues si con respecto a las primeras puede no ser necesaria una respuesta explícita y pormenorizada a todas ellas --y, además, la eventual lesión del derecho fundamental deberá enfocarse desde el prisma del derecho a la motivación de toda resolución judicial--, respecto de las segundas la exigencia de respuesta congruente se muestra con todo rigor, sin más posible excepción que la existencia de una desestimación tácita de la pretensión sobre la que se denuncia la omisión de respuesta explícita (por todas STC 141/2002, de 17 de junio , F. 3 y jurisprudencia allí citada)".

"Ahora bien, este Tribunal tiene declarado que para que sea posible apreciar la existencia de una respuesta tácita a las pretensiones sobre las que se denuncia la omisión de pronunciamiento es preciso que la motivación



de la respuesta pueda deducirse del conjunto de los razonamientos de la decisión (por todas, SSTC 91/1995, de 19 de junio F. 4 ; 1/2001, de 15 de enero F. 4)".

"Finalmente, ha de comprobarse también que la pretensión omitida sea efectivamente llevada al juicio en momento procesal oportuno para ello (SSTC 91/1 995 , de 19 de junio F. 4; 212/1999, de 29 de noviembre F. 2 ; 23/2000, de 31 de enero E 2), así como que la ausencia de respuesta cause un efectivo perjuicio de los derechos de defensa de quien se queja en amparo (SSTC 56/1996, de 12 de abril F. 4 ; 1/1999, de 25 de enero F. 2 ; 34/2000, de 14 de febrero F. 2, entre otras muchas), todo ello sin olvidar que es preciso ponderar las circunstancias concurrentes en cada caso (por todas, SSTC 253/2000, de 30 de octubre F. 2 ; 27/2002, de 11 de febrero F.3)".

"En definitiva, para que pueda apreciarse que concurre el vicio de **incongruencia omisiva** en una resolución judicial se requiere los siguientes requisitos: a) la falta de respuesta del órgano judicial ha de referirse a las pretensiones de las partes, dejando sin contestar la cuestión planteada a la consideración del órgano judicial; b) no debe tratarse de un supuesto de desestimación tácita; c) la cuestión ha debido ser planteada en el momento procesal oportuno; d) la incongruencia debe haber causado un perjuicio concreto, una indefensión real y efectiva, una verdadera denegación de justicia; y, finalmente, e) es preciso ponderar las circunstancias concurrentes en cada caso".

Ha reiterado también el Tribunal Constitucional, en sentencia de 20 de diciembre de 2005 entre otras muchas, que la incongruencia omisiva sólo tiene relevancia constitucional cuando, por dejar imprejuzgada la pretensión oportunamente planteada, el órgano judicial no tutela los derechos e intereses legítimos sometidos a su jurisdicción provocando una denegación de justicia, denegación que se comprueba examinando si existe un desajuste externo entre el fallo judicial y las pretensiones de las partes.

3. En el presente caso el Abogado del Estado recurrente entiende que la sentencia del tribunal de instancia es incongruente porque habiendo desestimado el TEAC la procedencia de la devolución de las cuotas soportadas por CIT GROUP FINANCE IRELAND en razón a no haber utilizado el procedimiento especial para obtener el reembolso de las cuotas previsto para empresarios y profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, la sentencia no dio respuesta a esta cuestión y resolvió con abstracción de la condición de FINANCE IRELAND como empresario no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto (IVA).

La tesis del Abogado del Estado no la podemos compartir porque, con independencia de que no se trataba de una pretensión en si misma considerada, sino de una simple alegación de la parte en defensa de la pretensión que realmente esgrimió -la nulidad de la resolución del TEAC y de los acuerdos de liquidación impugnados-, es lo cierto que, si se analiza la redacción del Fundamento Jurídico Séptimo de la sentencia recurrida, queda patente que la Sala de instancia sí se pronuncia de forma expresa sobre la cuestión que el Abogado del Estado dice que fue omitida.

En efecto, frente al planteamiento de la Inspección y del TEAC, que consideran que, aun admitiendo la existencia de un crédito fiscal por IVA frente a la Hacienda Pública a favor de CIT GROUP FINANCE (IRELAND) que surge precisamente como consecuencia de la estructura operativa del grupo CIT, no procede su devolución por haberse seguido el procedimiento ordinario de declaración (presentación de declaraciones periódicas a través de modelos 300/320) y no el procedimiento previsto en la norma para empresarios y profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto (modelo 361), **la sentencia responde que no cabe negar la procedencia de la devolución amparándose exclusivamente en defectos meramente formales** , puesto que lo contrario supondría una vulneración del principio de neutralidad en el IVA. Bien se ve, pues, que la sentencia sí que se pronuncia de forma expresa respecto de la cuestión de si el no haber utilizado el procedimiento especial de devolución previsto para empresarios y profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto es motivo bastante para la no devolución del IVA amparándose exclusivamente en defectos puramente formales sobre todo cuando la Inspección de los Tributos admite la existencia de un crédito fiscal por IVA frente a la Hacienda Pública a favor de CIT GROUP FINANCE (IRELAND).

Se trata de un razonamiento suficiente de la sentencia recurrida, sin que el juez venga obligado a realizar una exhaustiva descripción del proceso intelectual que le lleve a resolver en un determinado sentido. Por eso no creemos que la Sala de instancia haya incurrido en incongruencia al no haber efectuado razonamientos contradictorios y haber expresado suficientemente las razones que motivaron su decisión. Por todo ello este primer motivo de casación planteado por el Abogado del Estado debe ser desestimado.

CUARTO.- 1. En cuanto al **segundo motivo de casación** esgrimido por el Abogado del Estado, referente a una *supuesta infracción de los artículos 119 de la Ley 37/1992 , 31 del Real Decreto 1624/1992 y 14.2.c) del Real Decreto 520/2005* , relativos a la legitimación para instar el procedimiento de devolución en el caso de empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en



la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, resulta evidente que si el IVA es improcedente (como sostiene la Administración Tributaria), la consecuencia debe ser no sólo la no deducibilidad del mismo por el destinatario de la operación, sino también el derecho a la devolución de la cuota indebidamente ingresada por CIT GROUP FINANCE (IRELAND). Este derecho a la devolución de ingresos indebidos debió reconocerse: (i) bien a favor de CIT GROUP (HUNGARY) en su condición de repercutido o, subsidiariamente, a favor de CIT GROUP FINANCE (IRELAND) en su condición de sujeto pasivo quien deberá restituir a la mercantil húngara las cantidades indebidamente repercutidas.

Como señalaba acertadamente la sentencia recurrida:

*Tal como entiende el recurrente si, como sostienen la Inspección de Tributos y el TEAC, se ignora la intervención de CIT GROUP (HUNGARY) en las operaciones y no se reconoce la legitimación de la entidad húngara para obtener la devolución de ingresos indebidos, el restablecimiento de la situación previsto en la jurisprudencia comunitaria debería haber llevado al reconocimiento de la **devolución** de las citadas **cantidades al que las había repercutido indebidamente e ingresado**, es decir a CIT GROUP FINANCE (IRELAND).*

.../...

Por tanto si el IVA es improcedente, la consecuencia debe no ser sólo la no deducibilidad del mismo por el destinatario de la operación sino también el derecho a la devolución de la cuota indebidamente ingresada por CIT GROUP FINANCE (IRELAND). Este derecho a la devolución de ingresos indebidos debe reconocerse o a favor de CIT GROUP (HUNGARY) en su condición de repercutido-devolución solicitada en el seno del procedimiento contencioso-administrativo 415/2011 (y que ha sido denegada) o subsidiariamente a favor de CIT GROUP FINANCE (IRELAND) en su condición de sujeto pasivo quien deberá restituir a la entidad húngara las cantidades indebidamente repercutidas.

Decía la sentencia recurrida que "la actuación inspectora no se debió limitar a declarar aquello que era gravoso y obviar lo que era justo porque la Inspección actúa para comprobar y en su caso restablecer el orden jurídico tributario. La regularización tributaria efectuada por la Administración debió agotar sus efectos legales en la doble vertiente de lo que favorecía y no favorecía al sujeto pasivo/destinatario del servicio".

2. Tampoco cabe admitir la existencia de una infracción del artículo 14.2.c) del Real Decreto 520/2005 al no estar legitimada CIT GROUP FINANCE (IRELAND) para la solicitud de la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas a CIT GROUP (HUNGARY). La lectura del artículo 14.4 del referido Real Decreto 520/2005, que se transcribe a continuación, permite descartar fácilmente la tesis sostenida por el Abogado del Estado y permite concluir favorablemente acerca de la **legitimación del obligado tributario que repercutió las cuotas para solicitar la devolución de los ingresos indebidos** (con independencia de que dichos importes se restituyan de manera efectiva al sujeto que soportó la repercusión del IVA).

"4. Cuando la devolución de dichos ingresos indebidos hubiese sido solicitada por el retenedor o el obligado tributario que repercutió las cuotas o hubiese sido acordada en alguno de los procedimientos previstos en el artículo 15, la devolución se realizará directamente a la persona o entidad que hubiese soportado indebidamente la retención o repercusión".

3. Finalmente, resulta asimismo sorprendente que el Abogado del Estado alegue una supuesta infracción del 119 de la Ley 37/1992 al no haberse utilizado el procedimiento previsto para los no establecidos. En efecto, si como aduce el Abogado del Estado se trata de unas cuotas de IVA indebidamente soportadas, resulta evidente que el procedimiento que se debería haber seguido para solicitar su devolución es el de devolución de ingresos indebidos previsto en los artículos 14 y siguientes del referido Real Decreto 520/2005.

La supuesta infracción alegada por el Abogado del Estado debe ser igualmente rechazada al tratarse a lo sumo de un mero defecto formal de acuerdo con reiterada jurisprudencia de esta Sala, la cual a su vez es reflejo de la jurisprudencia emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea; los requisitos formales para la deducción del IVA han de ponerse cuidadosamente en relación con el principio de neutralidad del impuesto, sin que quepa vulnerar dicho principio en atención a un defecto formal. De lo contrario, afirma la jurisprudencia, se estaría desvirtuando el espíritu y la finalidad misma del Impuesto.

En esta línea se inscribe la sentencia recurrida al decir que *no cabe negar la procedencia de la devolución amparándose exclusivamente en defectos meramente formales, con independencia de que la Administración considere que ha existido una práctica abusiva, puesto que lo contrario supondría una vulneración del principio de neutralidad en el IVA más teniendo en cuenta que en este caso, tal como subraya la recurrente, el grupo CIT no consigue ninguna ventaja fiscal a efectos del IVA derivada de la intervención de la entidad húngara puesto que todas las entidades tenían un derecho a la deducción del 100% del IVA soportado (tal como se recoge en el cuadro comparativo que se contiene en el folio 72 de la demanda), ya que la ventaja fiscal se refiere al Impuesto sobre la Renta de no residentes.*



Como se lee en la Resolución del TEAC (FD Sexto), en el ejercicio 2004, único concernido en esta casación, la Inspección de los Tributos negó la devolución de las cuotas de IVA soportadas por CIT GROUP FINANCE IRELAND en los periodos de enero a abril por no haber presentado la mercantil la solicitud de conformidad con el procedimiento especial de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto. En dicho ejercicio 2004 presentó respecto de los periodos mensuales enero-abril, los modelos 320, y respecto de los periodos mayo a diciembre, los modelos 361, reconociéndosele por la Inspección de los Tributos el derecho a la devolución de estos últimos y negándosele respecto de los anteriores.

Entendió la Inspección de los Tributos y ratificó el TEAC que no se trató de la presentación de un modelo equivocado de solicitud de devolución, sino que, con pleno conocimiento de causa, el obligado tributario organizó una estructura empresarial y económica con la finalidad de sustraer a la tributación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes las rentas derivadas del arrendamiento de los equipos informáticos a las entidades españolas por CIT GROUP FINANCE IRELAND, mediante la introducción en el circuito económico de la interpuesta CIT GROUP HUNGARY. Y, en consecuencia, no aceptaron la existencia de mero error formal en la cumplimentación del modelo de solicitud de devolución, negando el derecho a la devolución de las cuotas soportadas en los periodos enero a abril de 2004.

Lo cierto es que, en este momento, es firme la negativa a reconocer la devolución interesada a CIT GROUP HUNGARY, como consecuencia de la Sentencia de esta Sala y Sección de 4 de marzo de 2015 (rec. casa. 4061/2012), en la que se concluyó que " *los contratos cuestionados son simulados*" y que por tanto (...) "*la recurrente no puede ser sujeto pasivo del IVA y que no habiendo soportado IVA alguno, (...), es improcedente la devolución que ahora se pretende. (El eventual e hipotético derecho que por esos conceptos pueda corresponder a otra entidad, distinta de la actora, es cuestión que no conforma el objeto de este proceso)*" (FD Quinto D).

Es en este proceso donde se debe dilucidar el eventual e hipotético derecho que pudiera corresponder a CIT GROUP FINANCE IRELAND y en ese cometido no puede desconocerse que esta sociedad cumplió, para los periodos enero a abril de 2004, las obligaciones formales que le correspondían como sujeto pasivo establecido en el territorio de aplicación del Impuesto a través de los modelos 320. La pérdida de esa condición y la adquisición de la nueva como sujeto pasivo no establecido para dichos periodos liquidatorios vino motivada por la negación a CIT GROUP HUNGARY de la condición de sujeto pasivo en el IVA.

Siendo esto así, el incumplimiento de los requisitos formales previstos para la devolución de las cuotas de IVA soportadas por sujetos pasivos no establecidos no puede implicar, contradiciendo el principio de neutralidad, la negación del derecho del sujeto pasivo a la devolución del IVA que le pudiera corresponder.

Esta Sala reiteradamente ha reconocido en este mismo tributo la necesidad de la regularización íntegra de los sujetos pasivos inspeccionados y la **prevalencia del cumplimiento de los requisitos materiales sobre el de los requisitos formales en aplicación del principio de neutralidad del impuesto**. Centrando la atención en esto último, por ejemplo, en la sentencia de 26 de abril de 2012 (rec. casa. unif. doctr. núm. 149/2010), se dijo:

"Debemos comenzar recordando la jurisprudencia mantenida de forma constante por esta Sala, que recoge igualmente la jurisprudencia del Tribunal de Justicia Europeo en relación con el cumplimiento de los requisitos formales para la deducción del IVA y su conjugación con el principio de neutralidad del impuesto. Y en este sentido hemos reiterado que «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 determinados requisitos formales (sentencias de 27 de septiembre de 2007 , Collée (C-146/05, apartado 31) y de 8 de mayo de 2008 , Ecotrade (asuntos acumulados C-95/07 y 96/07, apartados 62 y 63)" (véanse entre otras las Sentencias de 10 de mayo de 2010 (rec. casa. núms. 1432/2005 y 1454/2005), FFDD Segundo y Cuarto, respectivamente; de 28 de febrero de 2011 (rec. casa. núm. 1030/2007), FD Quinto ; de 24 de marzo de 2011 (rec. casa. núm. 2885/2006), FD Quinto ; de 9 de mayo de 2011 (rec. casa. núm. 5705/2008), FD Quinto ; de 3 de junio de 2011 (rec. casa. núm. 202/2007), FD Segundo ; de 18 de julio de 2011 (rec. casa. núm. 5491/2008), FD Tercero ; de 1 de diciembre de 2011 (rec. casa. núm. 786/2009), FD Tercero ; y de 26 de enero de 2012 (rec. casa. unif. doctr. núms. 300/2009 y 1560/2010), FFDD Cuarto y Tercero, respectivamente).

Del mismo modo hemos mantenido que "todas las obligaciones formales en el marco del impuesto sobre el valor añadido están pensadas para facilitar la correcta aplicación de tal tributo, de cuyo mecanismo forma parte indisoluble aquel derecho. Una aplicación desproporcionada de esas exigencias adjetivas podría hacer quebrar el objetivo básico al que sirve el reconocimiento del derecho a deducir, que no es otro que el de garantizar la plena neutralidad del impuesto sobre el valor añadido, clave de bóveda que sujeta la configuración de este tributo, según ha reiterado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (sentencias de 14 de febrero de 1985 , Rompelman (268/83 , apartado 19), 21 de septiembre de 1988, Comisión/Francia (50/87 , apartado 15), 15 de enero de 1998 , Ghent Coal Terminal (C-37/96 , apartado 15), 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y



otros (asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, apartado 44) y 25 de octubre de 2001, Comisión/Italia (C-78/00 , apartado 30) "(sentencias de 10 de mayo de 2010, cit., FFDD Cuarto y Tercero, respectivamente; de 24 de marzo de 2011, cit., FD Quinto ; de 9 de mayo de 2011, cit., FD Quinto ; de 3 de junio de 2011, cit., FD Segundo ; de 18 de julio de 2011, cit., FD Tercero ; de 1 de diciembre de 2011, cit., FD Tercero ; y de 26 de enero de 2012, cit., FFDD Cuarto y Tercero respectivamente)" (FD Quinto; reproducido, entre otras, en las posteriores Sentencias de 10 de marzo de 2014 (rec. casa. núm. 5679/2011), FD Tercero ; y de 30 de enero de 2014 (rec. casa. núm. 4717/2009), FD Tercero).

Se debe subrayar, además, que, conforme a las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (asunto C- 255/02), y de 22 de diciembre de 2010, Weald Leasing (asunto C103/09), apartados 92 y 52, respectivamente, "la redefinición que efectúe el órgano jurisdiccional cuando detecte una práctica abusiva en el IVA no debe ir más allá de lo necesario para asegurar la exacta percepción del IVA y evitar el fraude".

No cabe pues tampoco estimar este segundo motivo planteado por la Abogacía del Estado, toda vez que, tal y como convenientemente consideró la Audiencia Nacional, no es posible denegar la devolución de un IVA efectivamente soportado en base a motivos o defectos meramente formales.

En conclusión, que aún en el supuesto de que se pudiera concluir que la estructura operativa del grupo CIT fue constitutiva de un supuesto de simulación relativa, procedería la devolución del IVA derivado de la anulación de las cuotas de IVA repercutidas por la recurrente (CIT GROUP FINANCE (IRELAND) a CIT GROUP (HUNGARY) ya que de lo contrario se produciría una quiebra del principio de neutralidad, generándose un enriquecimiento injusto a favor de la Administración derivado de haber ingresado las cuotas de IVA.

QUINTO.- En atención a los razonamientos expuestos, procede declarar la desestimación del recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, lo que determina la imposición de **costas** a la parte recurrente en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA .

La Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el artículo 139.3 de dicho texto legal , señala 8.000 euros como cuantía máxima a los efectos de las referidas costas.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN

FALLAMOS

Que debemos desestimar, y desestimamos, el recurso de casación interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia dictada con fecha 11 de noviembre de 2013 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso núm. 416/2011 , con expresa imposición de costas a la Administración recurrente, con el límite cuantitativo expresado en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, 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. Juan Gonzalo Martinez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.