

■ **Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección 2ª.**

■ Sentencia de 19 de Octubre de 2007, rec. 1/2007.

■ **Ponente: Excmo. Sr. D. Gonzalo Martínez Micó**

IVA. Plazo de seis meses para las devoluciones a personas no establecidas en el ámbito espacial del impuesto. Cuestión de ilegalidad.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid planteó cuestión de ilegalidad en relación al artículo 31, apartado 1.3º, del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, en cuanto establece un plazo de seis meses para las devoluciones a personas no establecidas en el ámbito espacial del Impuesto.

Tal planeamiento toma su base en el art. 119 de la Ley 37/1992, que referido al «régimen especial de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto», en su apartado once establece que «Reglamentariamente se determinará el procedimiento para solicitar las devoluciones a que se refiere este artículo». A juicio del TSJ de Madrid, tal remisión al reglamento no comprende el establecimiento de un plazo de caducidad.

Además, la cuestión se mezcla con la existencia de la Octava Directiva comunitaria y con la posible vulneración del principio de no discriminación contenido en el Tratado comunitario.

Las cuestiones planteadas son desestimadas en la sentencia que, sin duda, generará críticas por cuanto sus argumentos, tanto sobre el derecho como sobre el comunitario, no son plenamente satisfactorios.

Fundamentos de derecho

TERCERO.- Cabe preguntarse si al venir establecido en un reglamento el plazo de seis meses para presentar la solicitud de devolución, respeta la reserva de Ley establecida en materia tributaria...

... la reserva de ley en materia tributaria no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo. El grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible. Asimismo, está reservado a la ley el establecimiento de beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado (art. 133.3 C.E. ; STC 6/1983). Pero la concreción requerida a la ley es menor cuando se trata de regular otros elementos.

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

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

El Tribunal de Justicia de las Comunidades ha declarado que no son admisibles requisitos formales establecidos por el Derecho interno que hagan inviable el derecho reconocido en la Directiva (Sentencias del TJCE de 17 de junio de 2004, C-30/02, y 6 de octubre de 2005, C-291/03). Pero este no es el caso, en primer lugar porque un plazo de seis meses en los términos establecidos es lo suficientemente amplio para el efectivo ejercicio del derecho y, en segundo lugar, porque es una Directiva —la Octava— la que lo determina.

CUARTO.- El Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea prohíbe toda discriminación por razón de nacionalidad en su art. 12.

Pudiera alegarse que el art. 31 del Real Decreto 1624/1992 vulnera el principio de no discriminación ya que el plazo concedido a los sujetos pasivos establecidos en España para solicitar la devolución de las cuotas de IVA soportadas es de cuatro años desde la fecha de venta (art. 99 de la Ley 37/1992), mientras que para los comunitarios no establecidos se fija un plazo de seis meses. Pero la Sala entiende que el precepto de referencia del

Reglamento español se ajusta, respecto de este requisitos temporal, al dictado de la Octava Directiva comunitaria y al principio de no discriminación por razón de nacionalidad. Nótese que el mismo trato reciben los empresarios o profesionales españoles establecidos en España que los empresarios o profesionales comunitarios establecidos en España, puesto que el plazo será de cuatro años en cuanto al régimen general del art. 115 de la Ley 37/1992; si se trata de no establecidos, es lo mismo si se trata de un comunitario establecido en cualquier Estado miembro o de un español establecido en otro Estado miembro: a los dos les será de aplicación el plazo de seis meses para solicitar la devolución.

Así pues, la existencia de plazos diferentes para el ejercicio del derecho de devolución de cuotas de IVA no conculca el principio de no discriminación, pues tal distinción no tiene su causa en que el solicitante sea nacional o extranjero, sino en el hecho de que tenga la condición de residente o no residente, es decir, que esté establecido o no en el territorio de aplicación del impuesto, lo que determina una situación diferenciada a la hora de gestionar el IVA y da lugar a un régimen especial de devoluciones para los no residentes, y esa distinta situación justifica el diferente tratamiento jurídico. ■