

Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 25 de octubre de 2015, rec. 3857/2013

Ponente: Don Juan Gonzalo Martínez Micó

IVA. Devolución a no establecidos.

El derecho a la devolución del IVA, cuando su repercusión e ingreso han sido indebidos, no debe sujetarse al cumplimiento de requisitos formales excesivos. Por otra parte, la regularización debe ser íntegra para no producir un enriquecimiento injusto para la Hacienda. En este caso se debatía el derecho del contribuyente por cuanto había perdido la condición de sujeto pasivo establecido en el territorio de aplicación del impuesto.

Fundamentos de derecho

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...

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”...

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.

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.

