



**AUDIENCIA NACIONAL**  
**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**  
**SECCIÓN: 006**

C/ GOYA N 14

Modelo: S39850 AUTO PROMOVIENDO CUESTION PREJUDICIAL TJCE

Equipo/usuario: AEJ

N.I.G: 28079 23.3 2013 0001606

**Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000152 /2013**

Sobre: IMPUESTOS ESTATALES:IVA

De GE AUTO SERVICE LEASING GMBH

Procurador Sr./a. D./Dña. MANUEL SANCHEZ-PUELLES GONZALEZ-CARVAJAL

Contra: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

ABOGADO DEL ESTADO

MINISTERIO FISCAL

**AUTO**

**ILMO. SR. PRESIDENTE**

BERTA SANTILLÁN PEDROSA

**ILMOS. SRES. MAGISTRADOS**

FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS

SANTOS GANDARILLAS MARTOS

RAMÓN CASTILLO BADAL

M<sup>a</sup> JESÚS VEGAS TORRES

En MADRID, a cinco de marzo de dos mil veinte

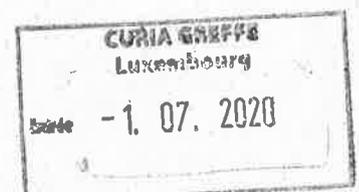
**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO. Ante la Administración tributaria española.**

1.1.- Los hechos que dieron inicio al litigio se remontan a la solicitud de devolución que hizo la mercantil GE AUTO SERVICE LEASING GMBH de las cuotas del Impuesto sobre el Valor añadido (IVA) soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, y que podemos resumir en los siguientes hitos:

1.2.- El 30 de junio de 2006 y 29 de junio de 2007, GE AUTO SERVICE LEASING GMBH presentó solicitudes de devolución de las cuotas del IVA soportadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto (modelo 361) correspondientes, respectivamente, a los ejercicios 2005 y 2006 por importe de 407.396,469 euros.

1.3.- El 19 de marzo de 2008, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, IVA de no establecidos, emitió dos requerimientos a fin de que la sociedad aportase (i) originales de las facturas acreditativas del derecho a la devolución y (ii) aclaración detallada de las operaciones realizadas en España,



así como destino de los bienes o servicios adquiridos cuya devolución de IVA se solicitaba.

**1.4.-** El 12 de diciembre de 2008, la entidad manifestó su intención de atender los requerimientos pero indicó que, al tratarse de una compañía no residente y ante la dificultad de presentar la documentación requerida, no los pudo atender aunque expresó su intención de hacerlo.

**1.5.-** El 18 de febrero de 2009, la Oficina de Nacional de Gestión Tributaria dictó acuerdos denegatorios de las peticiones de devolución que se fundamentan, esencialmente, en la falta de atención por parte de la peticionaria de los requerimientos de documentación, que fueron notificados a la entidad el 21 de abril de 2009.

**1.6.-** El 20 de febrero de 2009 (después del dictado pero antes de la notificación de las resoluciones denegatorias), la entidad presentó dos escritos, uno por cada ejercicio, en los que manifestaba que se trataba de una compañía alemana, cuya actividad es el suministro de coches a empresas españolas, al amparo de contratos de leasing y ventas ocasionales de los mismos en el mercado español de coches de segunda mano, que actuaba en el Territorio de Aplicación del Impuesto (TAI) sin establecimiento permanente y que soportaba cuotas de IVA como consecuencia de las compras de vehículos, a cuyo efecto aportó algunos justificantes de facturas.

**1.7.-** Contra los acuerdos denegatorios de la devolución, GE AUTO SERVICE LEASING GMBH interpuso recurso de reposición. Alegó, reconociendo el retraso, que había dado contestación a los requerimientos el 20 de febrero de 2009, con anterioridad a la notificación de los acuerdos denegatorios de su solicitud de devolución. Además, aportó con los escritos de interposición de los recursos de reposición una muestra de facturas emitidas por los servicios de arrendamiento prestados, incidiendo en el funcionamiento de la compañía respecto de la prestación en España de los servicios de aquella clase.

**1.8.-** Antes de resolver el recurso de reposición, la Oficina de Nacional de Gestión Tributaria practicó un nuevo requerimiento el 13 de julio de 2009 a la entidad para que aclarara algunos aspectos: (i) destino detallado de los bienes y/o servicios adquiridos cuya devolución de IVA se solicitaba; (ii) acreditación de que los servicios recibidos o los bienes adquiridos en España estaban afectos a operaciones que daban derecho a la devolución de conformidad con el artículo 119 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el



Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre, y en adelante LIVA), lo que debería probar con los contratos con los clientes y las facturas que hubieran emitido; (iii) certificación expedida por las Autoridades fiscales del país donde tuviera su sede o establecimiento principal, acreditando que tenía la condición de sujeto pasivo del IVA, el tipo al que estaba sujeto su actividad y el porcentaje de deducción aplicable en el caso de prorrata durante el periodo al que se refería la actividad.

**1.9.-** Este requerimiento, notificado a GE AUTO SERVICE LEASING GMBH el 21 de julio de 2009, nunca fue contestado.

**1.10.-** El 1 de febrero de 2010, la Oficina de Nacional de Gestión Tributaria dictó acuerdo desestimando el recurso de reposición, confirmando la denegación de la devolución ante la falta de acreditación y aportación por parte de la compañía de los requisitos exigidos en el artículo 119 de la LIVA y el artículo 31 del Reglamento de aplicación del Impuesto Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre, en lo sucesivo RIVA). En los razonamientos destacaba que (i) las operaciones realizadas, respecto de la venta de vehículos a clientes españoles, no aportó prueba alguna de la realidad de lo alegado, de manera que permitiera a la Oficina de Gestión comprobar el cumplimiento de lo establecido en el artículo 119 de la LIVA, es decir que todos sus clientes eran empresarios o profesionales españoles a los que les fuera de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo del artículo 84 de esa Ley. (ii) De Los contratos de leasing la única prueba que se aportó fueron ocho (8) fotocopias de facturas y cuatro (4) abonos emitidos por clientes españoles, con un tipo aplicado del 16% que, según sus afirmaciones era el que resultaba aplicable en Alemania, coincidente con el tipo español. (iii) Los requerimientos que le fueron practicados tenían como finalidad (a) que pudieran acreditar que las operaciones realizadas en el TAI; (b) la afectación de los bienes y servicios a operaciones con derecho a deducción; (c) poder comprobar que en los contratos de arrendamiento financiero con sus clientes, de los que no se aportó ninguno, sí había opción de compra de los bienes y como llevarla a cabo; (d) si los bienes objeto de los contratos se encontraban en TAI; (e) y si sus clientes eran entidades o personas establecidas en el TAI. (iv) Tampoco le constaba si GE AUTO SERVICE LEASING GMBH era una entidad dedicada al arrendamiento financiero, como tributaba en su Estado de establecimiento, ni el porcentaje de deducción que le era aplicable.

**1.11.-** Disconforme con ello, la actora interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en las que tras

realizar las alegaciones que estimó pertinentes, acompañó diversa documentación, concretamente, algunas facturas de prestación de servicios y contratos de arrendamiento financiero, certificados oficiales expedidos por autoridades alemanas de su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción y diversas declaraciones periódicas de IVA. Las reclamaciones fueron acumuladas por el TEAC.

1.12.- El TEAC, el 24 de enero de 2013, dictó resolución desestimando las reclamaciones económico-administrativas. Confirmó el criterio del órgano de gestión y dijo que las pruebas relevantes para la adecuada regularización de la situación tributaria habían de aportarse ante el órgano de gestión competente, manteniendo el criterio de que el procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas no es el momento oportuno para este cometido, y que debieron incorporarse las pruebas en el procedimiento de aplicación de los tributos.

**SEGUNDO. Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.**

2.1.- Frente al acuerdo desestimatorio del TEAC, el 24 de enero de 2013, GE AUTO SERVICE LEASING GMBH interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional (AN), que por normas de reparto correspondió a esta Sección Sexta, que fue tramitado con el número 152/2013.

2.2.- En el escrito de demanda por la compañía se alegó (i) que el criterio restrictivo del órgano de revisión cercena el derecho de defensa del interesado; (ii) que las pruebas obrantes en el expediente y las aportadas con la demanda acreditan el derecho de la recurrente a obtener la devolución de las cantidades soportadas en concepto de IVA; (iii) que se ha vulnerado el principio de neutralidad del impuesto que debió conducir a la Administración a determinar si tenía o no derecho a la devolución en cuanto al fondo, derecho que tenía claramente el interesado; (iv) y que, para el caso de que se respalde el criterio restrictivo impugnado, debe procederse a la retroacción de actuaciones al procedimiento de gestión a fin de que se dé ocasión a la entidad de subsanar su falta de aportación de pruebas.

A todo ello se opuso el representante de la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado.

2.3.- El recurso fue recibo a prueba por auto de 20 de diciembre de 2013. En el posterior, de 10 de febrero de 2014, se admitió la prueba documental propuesta por la parte recurrente, que había consistido en que se tuviera por reproducida la documentación obrante en autos y que fue aportada con su escrito de demanda, concretamente, una la traducción al español de tres (3) contratos particularizados de arrendamiento de vehículos, junto a los contratos marco suscritos a nivel europeo para la prestación de servicios por la sociedad compareciente.

2.4.- El recurso jurisdiccional fue desestimado íntegramente por sentencia de fecha 22 de septiembre de 2016, que sustancialmente reiteró el criterio del TEAC sobre la carga de la prueba. Insiste en que los empresarios o profesionales no establecidos podrán ejercitar el derecho a la devolución del IVA, pero les corresponde a ellos mismos la carga de la prueba de los requisitos exigidos para su aplicación. Se consideró que no se puede subsanar ante los jueces la desatención a los requerimientos en la fase procedimental prevista al efecto, y tampoco en la fase de revisión económico-administrativa. El admitir esta posibilidad (i) haría que resultase inútil el trámite de alegaciones y pruebas de los procedimientos de aplicación de los tributos; (ii) permitiría una actuación contraria a un elemental orden procesal (que los interesados pudieran elegir, a su arbitrio, el momento en el que presentar pruebas y alegaciones); (iii) y convertiría la reclamación económico-administrativa en un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos, pues implicaría prolongar la tramitación del iniciado con la presentación de la solicitud de devolución efectuada en su día.

2.5.- Contra esa sentencia la compañía interpuso recurso de casación, centrándose en (i) la imposibilidad de practicar y valorar pruebas en sede económico-administrativa, el artículo 236 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre, en adelante LGT), el artículo 57 del Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (BOE de 27 de mayo, en adelante RGRT), la disposición adicional 5ª de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre, en adelante LRJAPyPA) y el artículo 7.2 del Código civil (CC); (ii) respecto de la preterición de pruebas efectuada por la propia sentencia recurrida, el artículo 24 de la Constitución Española, los artículos 33, 56 y 60 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE

de 29 de julio, en adelante LJCA), y las sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 11 de febrero de 2010 (recurso 9779/2004), 20 de junio de 2012 (recurso 3421/2010) y 26 de octubre de 2012 (recurso 4724/2009); (iii) y en cuanto a la aplicación de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, los artículos 69. Cinco y 119 de la LIVA, y las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (SsTJUE) de 6 de julio de 2006, Kittel, C-439/04 y C-440/04 y 11 de diciembre de 2014, Udexx Laboratories Italia, C-590/13.

**2.6.-** La Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 3 de marzo de 2017, remitiendo las actuaciones a la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo.

**TERCERO. Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo.**

**3.1.-** La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (TS) admitió el recurso de casación de 31 de mayo de 2017, en el que apreció que concurría la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia prevista en el apartado 2.a) del artículo 88 de la LJCA, precisando que las cuestiones que presentaban ese interés eran:

«A) Determinar si, al amparo de lo dispuesto en el artículo 236 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el reclamante puede presentar ante los tribunales económico-administrativos aquellas pruebas que no aportó ante los órganos de gestión tributaria, determinado, en su caso, las circunstancias en que esta falta de aportación impide su presentación ulterior en sede económico-administrativa.

B) Determinar si, en interpretación y aplicación de las directivas que disciplinan en la Unión Europea el sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA), el derecho a la deducción de las cuotas soportadas puede ser negado cuando, pese a concurrir las condiciones materiales que determinan su nacimiento, no se cumplen los requisitos formales exigidos por la normativa interna a tal efecto, incluso si se trata de devolver a empresarios de otros EM no establecidos las cuotas de IVA que hubieran soportado en el territorio español de aplicación del impuesto.».

**3.2.-** El escrito de interposición, en síntesis, se circunscribía a valorar (i) si en el procedimiento de revisión económico-administrativa rige el derecho a utilizar los medios

de prueba pertinentes para la defensa de los derechos e intereses legítimos; (ii) y si por el principio de neutralidad debió conducir al reconocimiento del derecho a la devolución, incluso acudiendo a otros procedimientos o mecanismos (como el requerimiento al Estado alemán a tenor del principio de asistencia mutua) que aclararan la situación de partida o completaran la insuficiencia de las pruebas aportadas por el contribuyente.

**3.3.-** El abogado del Estado se opuso al recurso de casación. Dijo que (i) la decisión adoptada por la Audiencia Nacional no hacía más que ratificar numerosas resoluciones del TEAC que señalaban que, salvo circunstancias excepcionales que no concurren en el caso, las pruebas relevantes para la adecuada regularización de la situación tributaria han de aportarse ante el órgano de gestión. (ii) Consideró, respecto del derecho a la devolución, que ni siquiera a tenor de la documentación presentada en las distintas fases o instancias (gestión, reposición, vía económico-administrativa y vía judicial ante la Audiencia Nacional), cabría afirmar que se había acreditado el requisito de la afectación de los bienes adquiridos a la realización de las operaciones que originaban el derecho a deducir, tanto de acuerdo con la normativa española como a la alemana. Destacó que, entre la documentación aportada en vía contencioso-administrativa, no se incluían los documentos esenciales como la certificación del porcentaje de deducción (prorrata) en Alemania, o la copia de las declaraciones de IVA presentadas en dicho país relativas a 2006, o el listado de operaciones de la solicitud de este último ejercicio, así como no se justificaba cumplidamente que el interesado no hubiese llevado a cabo ninguna de las operaciones excluyentes establecidas en el artículo 119 de la LIVA.

**CUARTO. Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, nº 1362/2018, de 10 de septiembre de 2018, recurso 1246/2017.**

**4.1.-** El recurso de casación fue íntegramente estimado por la STS de 10 de septiembre de 2018, con el siguiente fallo:

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en los fundamentos jurídicos tercero y quinto de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador de los tribunales don Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, en nombre y representación de GENERAL ELECTRIC AUTO SERVICE LEASING GMBH, contra la sentencia de la

Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Sexta) de la Audiencia Nacional de fecha 22 de septiembre de 2016, dictada en el procedimiento ordinario núm. 152/2013, sobre solicitudes de devolución de cuotas del impuesto sobre el valor añadido soportadas por empresario no establecido en el territorio de aplicación del impuesto en los ejercicios 2005 y 2006, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de GENERAL ELECTRIC AUTO SERVICE LEASING GMBH contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 24 de enero de 2013, por la que se desestimaron las reclamaciones económico-administrativas (acumuladas) deducidas por la citada sociedad contra las resoluciones desfavorables de los recursos de reposición deducidos frente a sendos acuerdos de 18 de febrero de 2009, dictados por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, por los que se denegó a la entidad referida el derecho a la devolución solicitada, anulando las expresadas resoluciones por su disconformidad con el ordenamiento jurídico.

Cuarto. Reponer las actuaciones procesales de la instancia al momento inmediatamente anterior a aquel en el que se dictó la sentencia recurrida para que se emita otra en la que, a tenor del material probatorio incorporado al proceso, la Sala de la Audiencia Nacional se pronuncie sobre el cumplimiento de los requisitos materiales para que proceda la devolución solicitada por GE AUTO SERVICE LEASING GMBH y, de ser así, la reconozca expresamente.

Quinto. No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia. [...]"

4.2.- En el fundamento segundo, la sentencia comienza con una reflexión sobre la naturaleza de los Tribunales Económico-Administrativos (TEAs), órganos de la administración a pesar de su carácter cuasi-jurisdiccional, a los que se tiene que acudir indefectiblemente antes de poder acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa. A pesar de ser órganos administrativos, el procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas es análogo al jurisdiccional, y contrasta con la parquedad con la que se regula el recurso de alzada típico de la revisión de los actos administrativos. Los TEAs tienen competencias relevantes en cuanto a la posibilidad de aportación de prueba, en el trámite de alegaciones y en la obligación de resolver todas las cuestiones, hayan o no sido

planteadas por las partes (artículos 236, 237 y 239 de la LGT).

**4.4.-** Concretamente en materia de prueba, el artículo 57 del RGRT establece que los TEAs solo podrán denegar la práctica de las pruebas solicitadas o aportadas cuando se refieran a hechos que no guarden relevancia para la decisión de las pretensiones ejercitadas en la reclamación, les permite ordenar la práctica de las pruebas previamente denegadas y les faculta para requerir todos los informes que consideren necesarios o convenientes para la resolución de la reclamación.

**4.5.-** Descarta la aplicación supletoria del artículo 112 de la LRJAPyPA, hoy recogido en el artículo 118 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE de 2 de octubre, LPA), que proscriben en que se puede tener «[e]n cuenta en la resolución de los recursos, hechos, documentos o alegaciones del recurrente, cuando habiendo podido aportarlos en el trámite de alegaciones no lo haya hecho.[...]». A lo que ha añadido el actual precepto en vigor que «tampoco podrá solicitarse la práctica de pruebas cuando su falta de realización en el procedimiento en el que se dictó la resolución recurrida fuera imputable al interesado». Se rechaza la aplicación supletoria en cuanto el régimen de revisión tributaria tiene una regulación específica, completa y sin omisiones, y no está expresamente prevista esta posibilidad.

**4.6.-** Se remite a lo dicho en anteriores pronunciamientos, SsTS de 20 de junio de 2012, recurso 3421/2010; y 24 de junio de 2015, recurso 1936/2013, para concluir y afirmar que «[n]o existe inconveniente alguno en que el obligado tributario, que no presentó en el procedimiento inspector determinadas pruebas que fundaban su pretensión, las presente posteriormente en vía judicial. [...]». Por lo tanto «[asistía la razón a la parte recurrente en este caso para que la documentación acompañada con su escrito de interposición al recurso de reposición fuese valorada y tenida en cuenta a la hora de resolverse en vía administrativa, sin que su aportación en dicho momento fuese obstáculo insalvable para hacerlo.

La conclusión a la que se llega es que si en vía económico-administrativa y en vía judicial es posible aportar la documentación que el actor estime procedente para impugnar una resolución tributaria, parece mucho más lógico que pueda hacerse antes en el discurrir procedimental y aportarse en el primero de los medios de impugnación que pueden ejercitarse. [...]».

4.7.- Después las anteriores consideraciones y en el fundamento tercero da una respuesta afirmativa a la primera cuestión sobre si el reclamante puede presentar ante los tribunales económico-administrativos aquellas pruebas que no aportó ante los órganos de gestión tributaria, determinando, en su caso, las circunstancias en que esta falta de aportación impide su presentación ulterior en sede económico-administrativa.

4.8.- Establece como único que los derechos se ejerciten conforme a las exigencias de la buena fe, sin que la ley ampare el abuso del derecho. El comportamiento abusivo o malicioso debe constatarse debidamente en los procedimientos correspondientes y aparecer con una intensidad tal que justifique la sanción consistente en dejar de analizar el fondo de la pretensión que se ejercita. Por ello rechaza el criterio de la Sala de instancia y de la Administración que descartaron la posibilidad de aportación documental y probatoria. El que el administrado no lo haya hecho en la vía natural no puede ser obstáculo, sin embargo, para que el interesado pueda discutir con plenitud la decisión que en tal procedimiento se adopte con todos los argumentos defensivos que tenga por conveniente y a través de los cauces que el ordenamiento jurídico le brinda.

4.9.- Se analiza en el razonamiento cuarto, desde la perspectiva del principio de neutralidad del IVA y el derecho a la devolución de las cuotas soportadas, la distinción entre requisitos materiales y requisitos formales de la devolución. Para este análisis parte de la premisa de si el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas puede ser negado, pese a concurrir las condiciones materiales que determinan su nacimiento cuando no se cumplen los requisitos formales exigidos por la normativa interna.

4.10.- La devolución en estos casos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión, y recuerda lo dicho por las SsTJUE en las sentencias de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, (C-284/11), y 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean, (C-183/14). Distingue entre los requisitos materiales (relativos al propio fundamento y alcance del derecho a la devolución) y los requisitos formales (referidos a las modalidades y al control del ejercicio del derecho, como las obligaciones relativas a la contabilidad, la facturación y la declaración), distinción efectuada con frecuencia por el TJUE, recordando las sentencias de 11 de diciembre de 2014, /dexx Laboratories Italia, (C-590/13), o 28 de julio de 2016, Giuseppe Astone contra Procura della Repubblica, (C-332/15). Lo que ha

revestido al impuesto de un antiformalismo, a pesar de que se les reconozca a los Estados miembros que puedan establecer las obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, en el bien entendido de que tales medidas no pueden ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar esos objetivos.

**4.11.-** Respecto de los requisitos materiales a los que se refiere el artículo 119 de la LIVA, entre los que incluye el requisito de la afectación, es decir, que los bienes adquiridos de los que hayan sido destinatarios en el territorio de aplicación del impuesto se hayan destinado «[a] la realización de operaciones que originen el derecho a deducir de acuerdo con lo dispuesto en la normativa vigente en el Estado miembro en donde estén establecidos y en función del porcentaje de deducción aplicable en dicho Estado [...]»; se afirma que «[l]a necesidad de que concorra este requisito material no solo no es negada por ninguna de las partes, sino que resulta plenamente coherente con el mecanismo mismo de la devolución, que solo resultará procedente si, en efecto, se ha producido la afectación prevista en la norma. (...) Lo relevante entonces -en lo que aquí importa- es determinar quién debe probar la concurrencia del requisito de la afectación (que, insistimos, no es una obligación formal, sino una exigencia material imprescindible para que proceda el derecho a la devolución). [...]».

**4.12.-** Reconoce que es quien solicita la devolución el que debe acreditar la concurrencia de los requisitos materiales del derecho que reclama. Sin embargo, las exigencias de la Administración para dar por probado el derecho a la devolución no pueden ser desproporcionadas, excesivas o innecesarias. Esto determinaría no solo una ilegalidad desde el punto de vista de la neutralidad del impuesto, sino una irregularidad con efectos anulatorios desde la estricta perspectiva del procedimiento.

**4.13.-** Afirma que, en todas las instancias, en la Oficina de Gestión, en el TEAC y en la Sala de la AN, se admitió que el rechazo al derecho a la devolución no fue por incumplimiento de formalidades, sino porque en todas se consideró que la compañía no había acreditado la concurrencia del requisito material de la afectación.

**4.14.-** Para responder a la pregunta de si el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas puede ser negado cuando, pese a concurrir las condiciones materiales que determinan su nacimiento, no se cumplen los requisitos formales, el TS parte del principio de neutralidad del IVA.

Reconoce que los EM pueden comprobar, de manera proporcionada y ajustada a las exigencias derivadas de dicho principio, que se cumplan los requisitos materiales establecidos en la normativa de la Unión Europea y en la legislación interna dictada en su desarrollo para la procedencia de la devolución de cuotas de dicho impuesto.

**4.15.-** Todos los razonamientos llevan al Tribunal Supremo a estimar el recurso de casación, lo que supuso anular la sentencia impugnada, en cuanto desestimó el recurso jurisdiccional por la sola razón de que no era posible aportar o alegar en vía de revisión económico-administrativa aquello no aportado o no alegado en el procedimiento de aplicación de los tributos correspondientes, y con ello la resolución del TEAC.

**4.16.-** En cuanto a la mala fe o abuso de derecho, dice que no hay en el procedimiento que nos ocupa la más mínima imputación a la entidad recurrente de un comportamiento de aquella clase, ni una calificación de esa naturaleza aparece en los razonamientos del TEAC o de la Sala de la AN que, a lo sumo, reprocha a la entidad cierta desidia, retraso o negligencia en el cumplimiento de los requerimientos previos.

**4.17.-** Ordena a la Sala de la AN que dicte nueva sentencia en la que, a tenor del acervo probatorio del que dispone, se pronuncie sobre el cumplimiento de los requisitos materiales para que proceda la devolución solicitada por GE AUTO SERVICE LEASING GMBH. Descarta la retroacción de las actuaciones por los retrasos que ello supondría para la compañía, y porque implicaría que el TEAC analizara como prueba documentación que fue aportada en sede jurisdiccional.

**4.18.-** Para esta tarea la Sala de instancia debe valorar la totalidad de la prueba de la que disponía, esto es la del expediente administrativo como la que fue admitida en sede jurisdiccional, puesto que el carácter revisor de esta jurisdicción no le impide esta tarea para resolver sobre la pretensión originariamente deducida.

**QUINTO.-** Los autos fueron devueltos a esta Sala de la AN el 5 de octubre de 2018, quedando pendientes para votación y fallo por providencia de 11 de octubre.

**SEXTO.-** Tuvo lugar un cambio de ponente por el traslado y cambio de Sección del anterior magistrado don José Guerrero Zaplana, siendo designado el nuevo, don Santos Gandarillas

Martos, que se hizo cargo de los recursos pendientes terminados en los números de 2 y 4.S

**SÉPTIMO.**- Este recurso se señaló para deliberación el día 6 de noviembre de 2019, prorrogándose al día 13 de noviembre.

**OCTAVO.**- Por providencia de 13 de noviembre de 2019, se dejó sin efecto el señalamiento para la deliberación, la votación y el fallo del recurso, y se concedió a las partes y al Ministerio Fiscal un plazo de diez días para que presentasen alegaciones en relación con el planteamiento de una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, ante la posible incompatibilidad de la ejecución de la sentencia del Tribunal Supremo y el límite temporal previsto por la Directiva 79/1072/CEE, de 6 de diciembre de 1979, para solicitar el derecho a la devolución.

**NOVENO.**- La representación procesal de la actora presentó escrito el 16 de noviembre de 2019, solicitando a la Sala aclaración en cuanto a los términos en los que debían formularse las alegaciones a la cuestión prejudicial suscitada. Lo que fue rechazado por providencia de 19 de noviembre.

Mediante escrito fechado el 28 de noviembre de 2019, manifestó su oposición a que fuera planteada la cuestión prejudicial. Considera que (i) la sentencia ha hecho una correcta valoración del principio de neutralidad del IVA; (ii) que en el momento procesal en que nos encontramos resulta oportuno; y (iii) que supondría un desconocimiento del efecto de cosa juzgada de la sentencia del Tribunal Supremo;

**DÉCIMO.**- El Ministerio Fiscal presentó escrito el 11 de diciembre de 2019, manifestando que de acuerdo con la Instrucción 1/2016 de 7 de enero de la Fiscalía General del Estado, el Fiscal solo intervendrá en las cuestiones prejudiciales cuando haya sido parte en el procedimiento en que se susciten, por lo que no formula ninguna alegación.

**DÉCIMO PRIMERO.**- Por el abogado del Estado no se presentó alegación alguna, dejando precluir el plazo.

**DÉCIMO SEGUNDO.**- Las actuaciones pasaron de nuevo al ponente el 19 de diciembre de 2020, señalándose para nueva

deliberación el día 19 de febrero de 2020, fecha en que tuvo lugar con la decisión de elevar al TJUE esta cuestión prejudicial.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO.- Planteamiento de la cuestión.

1.1.- Esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN, en ejecución de lo ordenado por el TS en su sentencia nº 1362/2018, de 10 de septiembre de 2018, recurso 1246/2017, debe proceder al dictado de otra nueva en el lugar de la anulada, y en la que se entren a valorar, en su integridad, todos los documentos que la compañía aportó tanto en sede de revisión ante el TEAC como los admitidos como prueba por el órgano jurisdiccional, para determinar si GE AUTO SERVICE LEASING GMBH tiene derecho a la devolución de las cuotas del IVA soportadas como entidad no establecida en el territorio de aplicación del impuesto en los ejercicios 2005 y 2006 por importe de 407.396,469 euros.

1.2.- La razón nuclear en la que el TS sustenta su decisión se centra en la relevancia que los TEAs tienen en sede de revisión administrativa, que les obliga a analizar toda la prueba que hayan considerado pertinente, hubiera sido o no aportada por los contribuyentes ante el órgano de gestión, e independientemente de que el procedimiento de aplicación de los tributos les exija cumplir con esta obligación ante el órgano de gestión de la Administración tributaria.

1.3.- Sin embargo, a pesar de que la infracción del ordenamiento jurídico se residencia en primer lugar en la decisión del TEAC, el TS también considera que no es ajustada a derecho la sentencia de la AN que corrobora el criterio del órgano de revisión, ya que a pesar de admitir como prueba determinada documental aportada con la demanda, no entró a valorarla en su decisión.

Lo argumenta en la superación del carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa, lo que lleva al TS a considerar que debe ser examinada toda la documentación presentada ante el TEAC y ante la Sala, a pesar de que no fueron atendidos los requerimientos que la Administración tributaria dirigió a la empresa cuando instó su pretensión de devolución. Ordena a la AN que valore en sentencia si concurren los requisitos materiales que le habrían dado a la compañía su derecho a la deducción del IVA soportado. Entiende que no cabe interpretar otra cosa a raíz del

principio de neutralidad del Impuesto. No acuerda el TS la reposición de las actuaciones ante el TEAC, porque se aportó otra documentación con ocasión del recurso contencioso-administrativo de la que no tuvo conocimiento el órgano de revisión.

1.4.- Lo que le corresponde a esta Sala es valorar si, con la prueba aportada tanto ante el TEAC como ante la AN, la compañía tiene o no derecho a la devolución del IVA en su día reclamó a la Administración Tributaria española, en la cantidad de 407.396,469 euros, a la que habría que sumar los intereses de demora si se considerara procedente la devolución.

1.5.- Este análisis probatorio presupone que toda la documentación aportada por GE AUTO SERVICE LEASING GMBH, tanto ante el TEAC como con ocasión del recurso contencioso-administrativo, es conforme a la mecánica de la devolución prevista para el IVA. Es decir, el Tribunal Supremo no aprecia obstáculo legal alguno, ni conforme a las normas procesales internas ni conforme a las normas reguladoras del IVA, que permitiera cuestionar que la documental fue indebidamente aportada al no atender los requerimientos que le fueron practicados y esperar a la decisión del órgano de revisión, o que este comportamiento no tiene consecuencias algunas en su derecho a la devolución.

1.6.- Sin embargo, esta Sala considera que, si procedemos a ejecutar la sentencia del TS en sus estrictos términos, muy probablemente incurramos en una transgresión de las previsiones, condiciones o límites que para la devolución del IVA soportado por los no establecidos, se recogía en el artículo 7 de la Directiva 79/1072/CEE, de 6 de diciembre de 1979, precepto muy similar a pesar del cambio de procedimiento, al recogido en el artículo 15.1 de la vigente Directiva 2008/9; y nos apartemos de la jurisprudencia dictada por el TJUE sobre esta materia. Consideramos que la compañía no aportó ni acreditó que concurrían los requisitos materiales de su derecho a la devolución cuando debió hacerlo, conforme a las disposiciones vigentes en la Directiva; y sobre todo, cuando fue requerida y se le brindó la posibilidad de hacerlo de manera reiterada por la Administración Tributaria. Ni las disposiciones normativas de la Unión Europea, ni la jurisprudencia del TJUE pueden ser orilladas por esta Sala en la ejecución de la sentencia del TS.

1.7.- No cuestionamos el criterio del TS en la interpretación del carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa española, eje sobre el que pivota la sentencia

y cuestión a la que es ajena la competencia del Tribunal al que nos dirigimos. Pero consideramos que las consecuencias de lo decidido por el TS y los términos en los que nos obliga a proceder, sí podrían abrir en el Reino de España una brecha en el procedimiento estandarizado de devolución del IVA frente al resto de los Estado Miembros (EM), lo que supondría una particularidad que distorsionaría la gestión de un impuesto armonizado.

**1.8.-** Puede llamar la atención el entorno procesal en el que nos vemos obligados a plantear esta cuestión prejudicial, puesto que el dictado de la nueva sentencia tiene lugar en un proceso de ejecución del pronunciamiento del TS que quien nos ordena que entremos a valorar la documentación aportada.

Sin embargo, nada obsta que el planteamiento de esta cuestión prejudicial, al amparo del artículo 267 TFUE (DOUE de 5 de mayo de 2008 C 115/01), tenga lugar en un trámite de ejecución, cuando lo que se nos pide es que dictemos una sentencia que será la que ponga fin al litigio. En esta tesitura, el dictado de otra sentencia en sustitución de la anulada por el TS, podría llevarnos a contravenir el Derecho de Unión en materia de devolución del IVA, en los términos que expondremos más adelante, y la interpretación que ha hecho sobre este particular el TJUE.

**1.9.-** Precisamente el hecho de que nos encontremos en la tesitura de ejecutar lo ordenado por el TS es lo que justifica el planteamiento de esta cuestión. En otro caso, si no existiera esta vinculante decisión del TS pocas dudas tendría esta Sala sobre cuál sería la línea interpretativa que debemos seguir. A juicio de esta Sala sería posible aplicación del claro o aclarado de la STJCE de 6 de octubre de 1982, asunto Cilfit, 283/81.

**1.10.-** Por ultimo recordar, que una situación análoga se vivió en nuestro derecho procesal nacional, con ocasión de la interpretación y aplicación que la jurisprudencia del TS, Sala de lo Civil, hizo con de la limitación de los efectos resolutorios vinculados a la declaración del carácter abusivo de contrato celebrado con un consumidor por un profesional, al amparo de la artículo 6, apartado 1, de la Directiva 93/13/CEE del Consejo, de 5 de abril de 1993 (DO 1993, L 95, p. 29; corrección de errores en DO 2015, L 137, p. 13). La doctrina del TS fue rectificada por la STJUE de 21 de diciembre de 2016, C-154/15; C307/15 y C308/15.

**SEGUNDO.- Régimen jurídico aplicable.**

2.1.- Por razón del momento era aplicable la Octava Directiva 79/1072/CEE del Consejo de 6 de diciembre de 1979, en materia de armonización de las legislaciones de los EM relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Modalidades de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país, en vigor hasta el 31 de diciembre de 2009, (DO L 331 de 27 de diciembre de 1979, p. 11) derogada por la actual Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro (DOUE, de 20 de febrero de 2008, ES, L 44/23).

En el artículo 3, se especificaba que «[P]ara tener derecho a la devolución, todo sujeto pasivo definido en el artículo 2 que no haya efectuado ninguna entrega de bienes o ninguna prestación de servicios que puedan considerarse realizadas en el interior del país estará obligado a:

a) presentar, ante el Servicio competente a que se refiere el párrafo primero del artículo 9, una solicitud ajustada al modelo que figura en el Anexo A, a la que se acompañarán los originales de las facturas o de los documentos de importación. Los EM pondrán a disposición de los solicitantes una nota explicativa, en la que figurarán necesariamente los elementos de información mínimos recogidos en el Anexo C.

b) justificar, mediante certificación expedida por la administración del Estado en que el sujeto pasivo esté establecido, que está sometido al Impuesto sobre el Valor Añadido en dicho Estado. No obstante, cuando el servicio competente a que se refiere el párrafo primero del artículo 9, se halle ya en posesión de esta justificación, el sujeto pasivo no estará obligado a proporcionar una nueva durante un período de un año, a contar de la fecha de expedición de la primera certificación de la administración del Estado en que se halle establecido. Los EM no expedirán certificación a los sujetos pasivos que gocen de franquicia del Impuesto en virtud del apartado 2 del artículo 24 de la Directiva 77/388/CEE;

c) declarar por escrito que no ha efectuado ninguna entrega de bienes o ninguna prestación de servicios, que puedan considerarse realizadas en el interior del país durante el período a que se refiere el párrafo primero del apartado 1 del artículo 7. [...]

2.2.- La solicitud, de conformidad con el artículo 7, apartado 1, párrafo primero, última frase, exigía que, «[deberá ser

presentada al servicio competente (...) dentro de los seis meses siguientes a la expiración del año natural durante el que se hubiera devengado el impuesto. [...]»

2.3.- En Anexo A, entre otros requisitos de carácter formal tales como la identificación del solicitante, domicilio, periodo al que se refiere y cantidad, número de identificación fiscal del IVA del país de su domicilio, domicilio, sede o residencia habitual, identificación del medio de cobro; se exigía la aportación de las facturas, documentos de importación, y sobre todo declarar «[a] ) que los bienes o servicios indicados al dorso han sido utilizados para sus necesidades de sujeto pasivo con motivo de ... y b) que no ha efectuado en el país en que se solicita la devolución y durante el período a que se refiere esta solicitud ... (\*) ninguna entrega de bienes ni prestaciones de servicios . ... (\*) más que prestaciones de servicios cuyo impuesto es debido únicamente por el prestatario. ... (\*) más que ciertas prestaciones de transporte exoneradas y ciertas prestaciones de servicios accesorias a estas prestaciones de transporte. [...]».

2.4.- En el Anexo C, y como documentos de información mínimos que debían figurar en la nota explicativa, entre otros se exigía «[G]. La solicitud deberá ir acompañada de una certificación expedida por la Administración del Estado miembro en que se halle establecido el solicitante, en la que se justifique su condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido en dicho Estado. Sin embargo, cuando el servicio enunciado en el apartado D esté en posesión de una certificación, el solicitante no estará obligado a presentar una nueva durante el período de un año, a contar desde la fecha de expedición de la primera certificación H. La solicitud deberá ir acompañada de los originales de las facturas o de los documentos de importación en los que se determinen los totales del Impuesto sobre el Valor Añadido. H. La solicitud deberá ir acompañada de los originales de las facturas o de los documentos de importación en los que se determinen los totales del Impuesto sobre el Valor Añadido. [...]».

2.5.- En parecidos términos se pronuncia la actual Directiva 2008/9, del Consejo de 12 de febrero de 2008, cuando establece los límites temporales para la presentación de la solicitud. A pesar del cambio de procedimiento para la presentación de la solicitud en el artículo 15 apartado 1, de «[L]a solicitud de devolución deberá presentarse (...) a más tardar el 30 de septiembre del año civil siguiente al período de devolución. [...]».

Los requisitos de la solicitud y documentación que

debe acompañarse se encuentran detallados en los artículos 8 y 9.

**2.6.-** En el ámbito doméstico, en el artículo 119 de la LIVA se materializa la transposición de las Directivas. La redacción vigente cuando se instaron las solicitudes, consideraba requisitos para el ejercicio del derecho a la devolución:

«[Dos (...)] 1.º Que los empresarios o profesionales que pretendan ejercitarlo estén establecidos en la Comunidad, en Canarias, Ceuta o Melilla, o en otros territorios terceros. En el caso de empresarios o profesionales establecidos en un territorio tercero distinto de Canarias, Ceuta o Melilla, deberá estar reconocida la existencia de reciprocidad de trato en dicho territorio a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto.

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

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

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

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

Tres. Los empresarios o profesionales establecidos en un territorio tercero que pretendan hacer uso del derecho a la devolución regulado en este artículo, deberán nombrar previamente un representante residente en el territorio de aplicación del Impuesto a cuyo cargo estará el cumplimiento de las obligaciones formales o de procedimiento correspondientes, el cual responderá solidariamente con el interesado en los casos de devolución improcedente.

Cuatro. Los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad en quienes concurren los requisitos previstos en

este artículo tendrán derecho a solicitar la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan satisfecho o soportado durante el período de tiempo a que se refiera la solicitud con ocasión de las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que hayan realizado, en la medida en que destinen los indicados bienes o servicios a la realización de operaciones que les originan el derecho a deducir en el Impuesto sobre el Valor Añadido tanto en aplicación de lo dispuesto en la normativa vigente en el Estado en donde estén establecidos como de lo dispuesto en esta Ley.

(...)

Nueve. La Administración tributaria podrá exigir a los interesados la aportación de la información y los justificantes necesarios para poder apreciar el fundamento de las solicitudes de devolución que se presenten y, en particular, para la correcta determinación del importe de la devolución según lo previsto en los apartados cuatro y cinco de este artículo. [...]».

### **TERCERO.- Actuación de la Administración tributaria.**

**3.1.-** Consideramos que tanto la actuación de la Administración como el comportamiento desplegado por la compañía no pueden resultar irrelevantes a la hora de dar una correcta solución al litigio, ni en las consecuencias que pueden tener en el ejercicio del derecho a la devolución del IVA.

**3.2.-** No se cuestiona que la GE AUTO SERVICE LEASING GMBH solicitara en plazo la devolución del IVA soportado para los no establecidos. No obstante, pese a su petición en tiempo, la Administración Tributaria detectó la ausencia de varios requisitos en los que se justificaba su derecho y que no quedaron acreditados con la documentación acompañada en la solicitud inicial. Por ello, el 19 de marzo de 2008, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, IVA no establecidos, emitió dos requerimientos para que la compañía aportase (i) originales de las facturas acreditativas del derecho a la devolución y (ii) aclaración detallada de las operaciones realizadas en España, así como destino de los bienes o servicios adquiridos cuya devolución de IVA se solicita.

**3.3.-** La actuación de la Administración nos parece irreprochable. Ante una solicitud incompleta permitió al sujeto pasivo que aportara toda la documentación necesaria para poder dar curso a su pretensión de devolución. Se respetó tanto el artículo 34.1 l) y m) de la LGT como el artículo 41.2

de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (DOUE, Serie C, n° 326, de 26 de octubre de 2012, p. 391), en la actualidad recogido en el artículo 6.1 del Tratado de la Unión Europea (versión consolidada en el DOUE, Serie C, n° 326, de 26 de octubre de 2012, p.13).

**3.4.-** Los requerimientos tenían como finalidad (i) que el sujeto pasivo pudiera acreditar las operaciones realizadas en el TAI; (ii) acreditar la afectación de los bienes y servicios a operaciones con derecho a deducción; (iii) permitir a la Administración comprobar que en los contratos de arrendamiento financiero con sus clientes, de los que no se aportó ninguno, sí había opción de compra de los bienes y como se llevaría a cabo; (iv) si los bienes objeto de los contratos se encontraban en TAI; (iv) y si los clientes eran entidades o personas establecidas en el TAI. En definitiva, estaban encaminados a permitir por el órgano de gestión la correcta comprobación que concurrían los presupuestos para poder llevar a cabo la devolución y por qué importe.

**3.5.-** Los requerimientos no fueron cumplimentados en los términos exigidos. Sin embargo, el 12 de diciembre de 2008, la mercantil presentó un escrito expresando su intención de cumplir con lo pedido, pero que se trataba de una compañía no residente y tenía dificultades para presentar la documentación requerida. Ni dio otra razón o argumentos que pudieran justificar las razones por las que no atendió el plazo, ni tampoco pidió que se le concediera más tiempo para poder cumplimentarlos.

**3.6-** El 18 de febrero de 2009, la Oficina de Nacional de Gestión Tributaria dictó acuerdos denegatorios de las peticiones de devolución, debido a la falta de atención por parte de la peticionaria de los requerimientos de documentación, que fueron notificados a la entidad el 21 de abril de 2009.

**3.7.-** No obstante, entre la fecha del dictado del acuerdo denegatorio y su notificación, la compañía presentó, el 20 de febrero de 2009, dos escritos, uno por cada ejercicio, en los que manifestaba que se trataba de una compañía alemana cuya actividad es el suministro de coches a empresas españolas, al amparo de contratos de leasing y ventas ocasionales de los mismos en el mercado español de coches de segunda mano, que actuaba en TAI sin establecimiento permanente y que soportaba cuotas de IVA como consecuencia de las compras de vehículos, a cuyo efecto aportó algunos justificantes de facturas.

3.8.- La siguiente actuación de la compañía fue interponer recursos de reposición contra los acuerdos de 18 de febrero de 2009. En ese momento aportó una «muestra de facturas» (pero no la totalidad de las que justificaba su derecho a la devolución) emitidas por los servicios de arrendamiento prestados.

El incompleto soporte documental hacía imposible que la Administración pudiera comprobar que la totalidad de la cantidad, cuya devolución se solicitaba, se correspondía con las facturas, con los tipos de operaciones, o con los destinatarios que le daban derecho a la devolución.

3.9.- No obstante, la Oficina de gestión no denegó la devolución. Hizo algo tan inusual como desconocido en esta instancia, suspendiendo de *facto* la tramitación del recurso de reposición cuando no hay ninguna previsión normativa que contemple esta posibilidad. En el recurso de reposición regulado en los artículos 222 y siguientes de la LGT, solo se prevé la comparecencia para la consulta del expediente administrativo si le hiciera falta al recurrente (apartado 2), y la posibilidad de habilitar un trámite de alegaciones cuando el órgano encargado de su resolución considere pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados, que no fue el caso (apartado 4).

3.10.- Con la suspensión del trámite para resolver la reposición, se instó el 13 de julio de 2009 un nuevo requerimiento al sujeto pasivo para que aclarara y acreditara varios extremos: (i) el destino detallado de los bienes y/o servicios adquiridos cuya devolución de IVA se solicitaba; (ii) la prueba de que los servicios recibidos o los bienes adquiridos en España estaban afectos a operaciones que daban derecho a la devolución de conformidad con el artículo 119 de la LIVA, lo que debería probar con los contratos con los clientes y las facturas que hubieran emitido; (iii) la certificación expedida por las Autoridades fiscales del país donde tuviera su sede o establecimiento principal, acreditando que tenía la condición de sujeto pasivo del IVA y el tipo al que estaba sujeto su actividad, y el porcentaje de deducción aplicable en el caso de prorrata durante el periodo al que se refería la actividad.

3.11.- Esta nueva oportunidad para que el sujeto pasivo pudiera aportar el resto de documentación necesaria en la que sustentaba su derecho a la devolución, no tuvo efecto alguno. Consideramos que la Administración fue mucho más allá de lo esperado en el respeto de los derechos y garantías del contribuyente a ser oído, al trámite de audiencia, o al

derecho a formular alegaciones y presentar documentación. Esta última ocasión concedida para la aportación de la documentación que faltaba, jamás fue atendida por GE AUTO SERVICE LEASING GMBH.

**3.12.-** El 1 de febrero de 2010, la Oficina de Nacional de Gestión Tributaria dictó acuerdo desestimando el recurso de reposición, confirmando la denegación de la devolución ante la falta de acreditación y aportación por parte de la compañía de los requisitos exigidos en el artículo 119 de la LIVA y el artículo 31 del Reglamento de aplicación del Impuesto, Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

**3.13.-** Se constató en qué seguía faltando documentación relevante justificativa de su derecho: (i) respecto de la venta vehículos a clientes españoles no aportó prueba alguna de la realidad de lo alegado, de manera que permitiera a la Oficina de Gestión comprobar el cumplimiento de lo establecido en el artículo 119 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido. No se podía comprobar que todos sus clientes eran empresarios o profesionales españoles a los que les fuera de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo del artículo 84 de esa Ley; (ii) en cuanto a los contratos de leasing la única prueba que se aportó fueron ocho (8) fotocopias de facturas y cuatro (4) abonos emitidos por clientes españoles, con un tipo aplicado del 16% que, según sus afirmaciones, era el que resultaba aplicable en Alemania, coincidente con el tipo español.

**3.14.-** Es importante poner de manifiesto que la Administración tributaria dictó la resolución denegatoria con la información de que disponía, y no pudo comprobar si concurrían los presupuestos del derecho a la deducción. Difícilmente, por no decir que imposible, la respuesta podría haber sido otra. Hasta ese momento ningún reproche por vulneración del derecho sustantivo o procedimental se le puede hacer a la respuesta que la Administración dio a la solicitud de devolución.

**CUARTO.- Sobre el principio de neutralidad y derecho a la deducción.**

**4.1.-** La jurisprudencia del Tribunal al que nos dirigimos, de innecesaria cita, ha destacado en síntesis que el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA soportado del que son deudores, constituye un principio fundamental del sistema común del IVA. Se tiene que habilitar un régimen de deducciones y, consiguientemente, de devoluciones, que tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del

IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA debe garantizar la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA.

4.2.- En cuanto a los sujetos pasivos no establecidos en un Estado miembro, las Directivas 79/1072/CEE y 2008/9, tienen como objeto establecer las disposiciones de aplicación relativas a la devolución del IVA, hoy prevista en el artículo 170 de la Directiva 2006/112. Sin embargo, no constituye su objetivo determinar las condiciones de ejercicio ni la amplitud del derecho a la devolución. En efecto, el artículo 5, párrafo segundo, de dicha Directiva, prevé, sin perjuicio de lo dispuesto en su artículo 6 y a los efectos de esta última, que el derecho a la devolución del IVA soportado se determinará en virtud de la Directiva 2006/112, del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 11 de diciembre de 2006, ES, L 347/1), tal como se aplique en el EM de la devolución. Este razonar expresado por la STJUE de 21 de marzo de 2018, C-533/16, (35), es aplicable al supuesto de autos, en la medida que el fundamento de la deducción es el mismo, pese al cambio de Directiva y en aras de mantener un régimen homogéneo en toda la Unión.

En consecuencia, el derecho de un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro, a obtener la devolución del IVA abonado en otro Estado miembro, regulado tanto en la Directiva 2008/9 como en la 79/1072/CEE, es análogo al derecho a deducir el IVA soportado en su propio Estado miembro, que le reconoce la Directiva 2006/112, como se desprende de las SsTJUE de 25 de octubre de 2012, Daimler y Widex, C 318/11 y C 319/11, EU:C:2012:666, (41), y de 21 de marzo de 2018, C-533/16, (36).

4.3.- El que no exista diferencia sustantiva entre el derecho a la deducción de sujetos pasivos no establecidos frente al que tienen los sujetos pasivos dentro de su propio Estado miembro, hace que la respuesta que dé el Tribunal sea más relevante. Si el derecho a la devolución de un establecido y de un no establecido obedece a la misma razón de ser, no tiene mayores diferencias ontológicas más allá de las procedimentales, de ser acertado el criterio del TS, debe admitirse la posibilidad de que el sujeto pasivo pueda aportar la documentación acreditativa del derecho en cualquier momento, incluso después de la decisión tomada por el órgano encargado de la gestión, sin límite temporal alguno y al margen de lo que hubieran hecho Administración y administrado.

4.4.- Es cierto que este derecho forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. En concreto, puede ejercitarse inmediatamente respecto a la totalidad de las cuotas que hayan gravado las operaciones anteriores como se dice en las STJUE de 15 de septiembre de 2016, Senatex, C 518/14, EU:C:2016:691, (37), y de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C 101/16, EU:C:2017:775, (36); no obstante, este derecho a la deducción del IVA está supeditado al cumplimiento de exigencias o de requisitos tanto materiales como formales (38), como pasaremos a valorar a continuación.

**QUINTO.- La acreditación del derecho a la deducción: el cumplimiento de los requisitos formales y materiales.**

5.1.- En la justificación del derecho a la deducción, distinguimos entre los requisitos materiales del derecho y los formales. Los primeros son los que determinan el fundamento y el alcance de este derecho, como se establece en el capítulo 1 del título X de la Directiva IVA, titulado «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», mientras que los requisitos formales de dicho derecho regulan las modalidades y el control del ejercicio de este así como el buen funcionamiento del sistema del IVA, como las obligaciones relativas a la contabilidad, la facturación y la declaración, y así lo ha reconocido la STJUE de 11 de diciembre de 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, apartados 41 y 42.

5.2.- A efectos de la aplicación del IVA y de su control por la Administración tributaria, el título XI de la Directiva 112/2008 enumera algunas obligaciones que incumben a los sujetos pasivos deudores de este impuesto. En particular, además de la obligación de pago del IVA de los artículos 193 y 206, en su artículo 242 exige que se lleve una contabilidad adecuada, el artículo 244 prevé una obligación de que se conserven todas las facturas, y los artículos 250 y 252 obligan a presentar una declaración en un plazo determinado.

5.3.- El simple incumplimiento de obligaciones formales no puede dar lugar, en principio, a la pérdida del derecho a la deducción, y permite que el incumplimiento de exigencias formales que pueden subsanarse si no desvirtúa el buen funcionamiento del sistema del IVA, STJUE de 26 de abril de 2018 C-81/17 (46). Se le reconoce al legislador nacional la posibilidad de acompañar las obligaciones formales de los sujetos pasivos de sanciones que estimulen el cumplimiento de tales obligaciones por parte de estos para garantizar el buen funcionamiento del sistema del IVA, siempre que se haga

respetando el principio de proporcionalidad, ciertamente, (48). Pero tampoco podemos olvidar que al margen de la relevancia que puedan tener determinados requisitos formales, estos pueden constituir el soporte material del ejercicio del derecho, y además regulan las modalidades y el control del ejercicio, así como el buen funcionamiento del sistema del IVA, como se desprende de STJU 11 de diciembre de 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, (41 y 42).

5.4.- El TS ha considera que no existe discusión alguna en torno al cumplimiento del requisito material de la afectación en los términos del artículo 119 de la LIVA, en cuanto que los bienes adquiridos de los que hayan sido destinatarios en el territorio de aplicación del impuesto se hubieran destinado a la realización de operaciones que originen el derecho a deducir, de acuerdo con lo dispuesto en la normativa vigente en el Estado miembro en donde estén establecidos, y en función del porcentaje de deducción aplicable en dicho Estado. No obstante, afirma que «[L]o relevante entonces -en lo que aquí importa- es determinar quién debe probar la concurrencia del requisito de la afectación (que, insistimos, no es una obligación formal, sino una exigencia material imprescindible para que proceda el derecho a la devolución). [...]».

5.5.- Si esto fuera así y no existieran dudas en torno al concurso de todos los requisitos materiales para justificar el derecho a la deducción, probablemente no habría discusión. Procederíamos al dictado de una sentencia reconociendo el derecho a la devolución, o incluso podría el propio Tribunal Supremo haberlo reconocido, siguiendo la estela del carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa.

5.6.- Pero no lo es. Siguen existiendo dudas en torno a la acreditación de los requisitos habilitantes y que dan derecho a la devolución que pidió GE AUTO SERVICE LEASING GMBH. Primero, porque los requerimientos que la Administración dirigió a la compañía iban encaminados a la acreditación de estos presupuestos materiales, sin perjuicio de que se sustentan formalmente en determinada documentación. Recordemos que en los tres requerimientos se le pidió: (i) originales de las facturas acreditativas del derecho a la devolución, (ii) aclaración detallada de las operaciones realizadas en España así como el destino de los bienes o servicios adquiridos cuya devolución de IVA se solicita, (iii) acreditación de que los servicios recibidos o los bienes adquiridos en España estaban afectos a operaciones que daban derecho a la devolución, (iii) certificación expedida por las Autoridades fiscales del país donde tuviera su sede o establecimiento principal, acreditando que tenía la condición de sujeto pasivo del IVA y el tipo al

que estaba sujeto su actividad, y el porcentaje de deducción aplicable en el caso de prorrata durante el periodo al que se refería la actividad. Segundo y más relevante, porque la documentación no fue ni efectiva ni temporalmente facilitada a la Administración tributaria para que pudiera dar trámite a su petición de devolución.

5.7.- Cabría considerar una tercera, en la que no vamos a entrar porque exigiría que valorásemos, como nos ordena el TS, la documentación que después de la decisión tomada por el órgano de gestión se aportó ante el TEAC primero y ante la AN después. Pero esta posibilidad es precisamente la que estamos cuestionando.

5.8.- Podemos traer a colación la STJUE de 21 de marzo de 2018 (C-533/16) (42), en cuanto a las formas de ejercicio del derecho a deducción del IVA, que se asimilan a exigencias o a requisitos de naturaleza formal, el artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112, establece que el sujeto pasivo deberá estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 220 a 236 y en los artículos 238 a 240 de la citada Directiva (sentencia de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C 101/16, EU:C:2017:775, apartado 40). Por eso, los formales adquieren especial relevancia cuando en caso de incumplimiento de tales requisitos «tuviera como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales», STJUE de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, (71), y de 11 de diciembre de 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, (39).

#### **SEXTO.- Pérdida del derecho a la deducción.**

6.1.- Con carácter general, para que puede materializarse el ejercicio del derecho a la deducción, el sujeto pasivo deberá estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 220 a 236 y en los artículos 238 a 240 de la citada Directiva, STJUE de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C 101/16, EU:C:2017:775, (40).

6.2.- Este derecho, en principio, no puede ser limitado, los requisitos formales no pueden constituir un obstáculo para la plena deducción de impuesto. Si bien es cierto que los EM pueden establecer con arreglo al artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva en orden a asegurar la exacta percepción del impuesto y evitar el fraude, no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos, pero no puede ser de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el

IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia, como ya reconociera la sentencia de diciembre de 1997, Molenheide y otros, asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, Rec. p. I-7281, (47).

**6.3.-** En el presente caso, no estamos ante trabas o mecanismos de control que por su excesivo formalismo o rigor hayan impedido al contribuyente solicitar, ejercitar o acreditar su derecho a la devolución. Al contrario, en primer lugar, la Administración tributaria en una generosa y paciente interpretación del procedimiento establecido para la devolución de los no establecidos prevista en la legislación doméstica en el artículo 119, requirió por dos veces al sujeto pasivo para que completara la información no facilitada con la solicitud inicial, y que era determinante para proceder a la devolución. Y segundo, la suspensión, sin previsión legal alguna, de la resolución del recurso de reposición para habilitarle un nuevo plazo y una nueva oportunidad para cumplimentar con lo que hasta ese momento no había hecho.

**6.4.-** La empresa ni atendió los requerimientos ni cumplió con los generosos plazos marcados. Tampoco pidió una ampliación de los términos concedidos. Frente a esta pasiva e incluso negligente actuación del sujeto pasivo, si admitiéramos como nos indica el TS que debe reputarse válidamente aportada la tardía documentación, dejamos sin límite temporal y en una indefinida pendencia el ejercicio del derecho a la devolución, con la agravante de que se cuestiona la decisión que la Administración tomó con lo que tenía y con lo que disponía, permitiendo que cualquier sujeto pasivo, al margen del procedimiento de control establecido, decida cuándo, cómo y ante quién presenta la documentación que acredita el ejercicio de su derecho.

**6.5.-** Creemos que, en contra de la sentencia del TS, el Tribunal a quien nos dirigimos ya ha resuelto esta cuestión, cerrando la posibilidad de que este derecho se ejercite sin límite temporal. En las STJUE de STJU 21 de junio de 2012, C-294/11 (29), 21 de marzo de 2018 C-533/16 (46) y 28 de julio de 2016, Astone, C 332/15, EU:C:2016:614, apartado (33), se decía que la posibilidad de ejercer el derecho a deducir el IVA sin limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que no pueda cuestionarse indefinidamente la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la Administración tributaria. Otra solución, como la que se nos abre con la ejecución de la sentencia del Tribunal

Supremo, puede provocar que la discusión permanezca abierta de forma indefinida.

**6.6.-** Si bien no estamos ante la falta de presentación de la solicitud de devolución del impuesto, puesto que en este caso que sí fue presentada en plazo, la solución que da el TS resulta incompatible con la previsión del plazo de seis meses previsto en el artículo 7, apartado 1, párrafo primero, última frase, de la Octava Directiva IVA, para la presentación de una solicitud de devolución del IVA. Si entendemos como presentación de la solicitud, aquella que sea completa y capaz de permitir a la Administración valorar con plena capacidad de conocimiento y con toda la información precisa la procedencia del derecho, en el caso que nos ocupa transcurrido ese plazo o el añadido y concedido por la Administración a tal efecto, bien podría asimilarse la inactividad del contribuyente a los efectos perentorios de no presentar la solicitud en plazo. Además, este plazo fue considerado por el Tribunal como de caducidad, en su STJU 21 de junio de 2012, C-294/11 (34). Insistió en que no puede tener un mero carácter indicativo, de manera que no esté previsto bajo sanción de caducidad (30).

**6.7.-** El Tribunal al que nos dirigimos ha sido riguroso en cuanto al momento de aportación de la información necesaria para completar las facturas justificativas. En la STJUE 8 de mayo de 2013, C-271/12 (35), se ha pronunciado en contra de que pueda ser completada después de que la administración fiscal hubiese adoptado su resolución denegatoria del derecho a la deducción del IVA, porque con ello se impide garantizar la correcta recaudación y control del IVA. En aquella ocasión, respondió que puede denegarse el derecho a la deducción del IVA a los sujetos pasivos destinatarios de servicios que disponen de facturas incompletas, aun cuando estas se hayan completado con la presentación de información destinada a probar la realidad, la naturaleza y el importe de las operaciones facturadas después de haber sido adoptada tal resolución denegatoria (36).

**6.8.-** Esta doctrina ha sido ratificada por la STJUE de 26 de abril de 2018 (C 81/17) (38) en cuanto «[l]a posibilidad de ejercitar el derecho a deducir sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que impide que pueda cuestionarse de forma indefinida la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la Administración tributaria. Por consiguiente, un plazo de preclusión cuya terminación tiene el efecto de sancionar al contribuyente insuficientemente diligente, que haya omitido solicitar la deducción del IVA soportado, con la pérdida del derecho a deducir no puede

considerarse incompatible con el régimen establecido por la Directiva del IVA, siempre que, por una parte, dicho plazo se aplique de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho de la Unión (principio de equivalencia) y, por otra parte, no haga en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir (principio de efectividad) [...]».

**6.9.-** Volvemos a incidir en que la información nunca fue facilitada a la Administración competente para liquidar y gestionar la procedencia del derecho a la devolución. Cuando le es denegada se pretende habilitar cualquier momento posterior, ya sea en fase de revisión administrativa o jurisdiccional, para cumplir con lo que debió aportar y no hizo, sin justificación razonable alguna para explicar su retraso o la desatención a los requerimientos. Como advertimos, la única explicación que dio GE AUTO SERVICE LEASING GMBH ante la Administración para no contestar a lo que se pidió, es que no podía hacerlo por su condición de no establecido, y por las dificultades que tenía para entenderse con su lugar de establecimiento. No parece razonable que se pueda invocar como motivo justificativo para no aportar la documentación, la propia condición que da lugar al régimen jurídico de no establecidos.

**SEPTIMO.- Valoración de la conducta de GE AUTO SERVICE LEASING GMBH.**

**7.1.-** GE AUTO SERVICE LEASING GMBH, a pesar de las opciones de las que dispuso durante el procedimiento administrativo, nunca aportó la documentación que le fue solicitada. La pasividad por la compañía en la acreditación de los requisitos en los que sustentaba su derecho, no estuvo ni justificada ni explicada. No parece motivo razonable que para explicar su omisión se escude en la propia condición de no establecido y en las dificultades que tiene para comunicarse con la empresa radicada en otro EM. Máxime, cuando esta circunstancia persistía cuando en el plazo de un mes desde la notificación de la denegación interpuso la reclamación económico-administrativa, y si pudo aportar parte de ella el TEAC. Sin embargo, nunca pidió un aplazamiento o la concesión de un mayor plazo para recabar lo que se le pedía.

**7.2.-** Consideramos que la falta de atención a los requerimientos, la ausencia de un motivo razonable en la acreditación de los presupuestos del ejercicio de su derecho, revela que GE AUTO SERVICE LEASING GMBH actuó de manera

negligente, incluso abusiva, apreciación que no puede resultar irrelevante en la decisión de esta cuestión.

**7.3.-** En el ámbito del IVA, la STJUE de 26 de abril de 2018 C-81/17 (49) recuerda que «una sanción administrativa puede ser aplicada particularmente en el caso de un sujeto pasivo negligente (...)». Del mismo modo, la denegación de un derecho o de una ventaja debido a hechos abusivos o fraudulentos no es más que la mera consecuencia de la comprobación de que, en caso de fraude o de abuso de Derecho, no se cumplen realmente las condiciones objetivas exigidas para la obtención de la ventaja perseguida y que, por tanto, tal denegación no necesita de base legal específica, SsTJUE de 14 de diciembre de 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, (56); Halifax, (93), y de 4 de junio de 2009, Pometon, C-158/08, EU:C:2009:349, ( 28) o de 22 de noviembre de 2017 C-251/16 (32), si bien se refería esta sentencia a un supuesto de exención.

**7.4.-** La STJUE de 18 de diciembre de 2014, asuntos acumulados C-131/13, C-163/13 y C-164/13 (53), recordando lo dicho por las sentencias Kofoed, EU:C:2007:408, (46), y Maks Pen, EU:C:2014:69, (36) ha dejado a los tribunales de los EM que valoren si en el derecho nacional existen normas jurídicas, ya sea una disposición o un principio general, que prohíban el abuso de derecho, o bien otras disposiciones sobre el fraude o la evasión fiscal que puedan interpretarse de conformidad con las exigencias del Derecho de la Unión en materia de lucha contra el fraude fiscal.

**7.5.-** En el reino de España sí existen normas específicas para prevenir el fraude y la elusión, y para corregir las conductas abusivas de los administrados en el ejercicio de sus derechos. En el ámbito tributario, entre los criterios de recalificación que tiene la Administración tributaria, los artículos 15 y 16 de la Ley 58/2003, 17 de diciembre General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), regulan el conflicto en la aplicación de la norma, evolución del fraude a la ley que regulaba la Ley General Tributaria de 1963, y la simulación. Incluso, el Código Civil en su artículo 7.2, que es de aplicación supletoria, proscribiera el abuso del derecho y su ejercicio antisocial. Lejos de nuestra pretensión está que por el Tribunal al que nos dirigimos se nos indique en cuál de las disposiciones normativas internas podría encajar el comportamiento del sujeto pasivo.

**7.6.-** Sin embargo, nos parece relevante el que se valore si, conforme a los estándares del Tribunal, la conducta de la compañía es constitutiva de una práctica abusiva. Y nos vemos

obligados a hacerlo, porque el Tribunal Supremo, no lo ha considerado en su sentencia. Es cierto que su sentencia pone como límite a la aportación tardía de documentos acreditativos del derecho a la deducción que el sujeto pasivo haya actuado de manera contraria a las normas de la buena fe. Dice en su fundamento sexto «[hubiera sido posible excluir la actividad probatoria en sede económico-administrativa en los casos de mala fe o abuso de derecho. Ocurre, sin embargo, que no hay en el procedimiento que nos ocupa la más mínima imputación a la entidad recurrente de un comportamiento de aquella clase, ni una calificación de esa naturaleza aparece en los razonamientos del TEAC o de la Sala de la Audiencia Nacional (que, a lo sumo, reprochan a la entidad cierta desidia, retraso o negligencia en el cumplimiento de los requerimientos previos)].

Debe, pues, revocarse la sentencia en el particular expuesto en la medida en que -como también hemos señalado- la actitud abusiva o malintencionada debe constatarse en el expediente y su existencia debe justificarse cumplidamente por el órgano competente. [...]».

7.7.- Las razones por las que no se valoró antes si el actuar del sujeto pasivo podría reputarse abusivo o negligente, fue porque no se consideró necesaria ni por la Administración ni por la AN en su primera sentencia, denegar el derecho a la devolución. Le bastó a la Administración el hecho incontrovertido de no disponer de la documentación necesaria tras dos primeros requerimientos, y otro posterior tras la suspensión del término para resolver el recurso de reposición.

7.8.- Sin embargo y a la vista del pronunciamiento del TS, que considera irrelevante, a los efectos de la gestión del impuesto, cuando aporte el sujeto pasivo los documentos en los que se acredita su derecho, parece necesario que se valoren las razones del retraso o si está justificada. Nos parece determinante valorar si fue conforme a las reglas de la buena fe, fue diligente en cuanto al cumplimiento de las obligaciones que debe atender como sujeto pasivo del IVA, o si resulta abusiva. Recordemos que a quien le corresponde la gestión de Impuesto es a la Administración tributaria, no a los Tribunales Económicos Administrativos y ni muchos menos a los jueces. Luego quien debe disponer temporáneamente de la precisa información es la Administración, y solo en casos excepcionales y expresamente justificados permitir su aportación fuera del tiempo marcado en el concreto procedimiento. Si se llegara a generalizar una doctrina que permita, al margen del todo procedimiento, que los contribuyentes incumplan deliberadamente o sin justificación

el plazo previsto para acreditar los presupuestos y requisitos de su derecho a la devolución la gestión del IVA resultaría impracticable.

7.9.- Quienes elevamos esta consulta estamos en la convicción de que en el supuesto descrito sí estamos ante clara negligencia de la compañía, que podría reputarse incluso práctica abusiva, sancionable con la pérdida de su derecho a la devolución. Es cierto que las medidas que los EM están facultados para tomar, con arreglo al artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva, con el fin de asegurar la exacta percepción del impuesto y de evitar el fraude, no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos. En consecuencia, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia, como recuerda la STJUE de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel, C-454/98, Rec. p. I-6973, (59).

7.10.- No obstante, en este caso es la empresa la que de manera consciente y deliberada hurta a la Administración la información que era necesaria para obtener la devolución, sin ningún motivo aparente, a pesar de las reiteradas posibilidades que le pusieron a su disposición para cumplir con este trámite. El interpretar que podamos estar ante una conducta negligente, abusiva o fraudulenta de GE AUTO SERVICE LEASING GMBH, no va iría allá de lo estrictamente necesario para asegurar la practicabilidad del IVA; al margen de las distorsiones que provocaría la generalización de una práctica como la que estamos enjuiciando en un régimen unificado para toda la Unión.

#### **OCTAVO.- La pertinencia del reenvío prejudicial.**

8.1.- La ejecución de fallo de la sentencia del Tribunal Supremo en sus propios términos, significa que la Sala entre a valorar directamente toda la documentación extemporáneamente aportada por el sujeto pasivo no establecido para justificar el derecho a la devolución, lo que reduce a la irrelevancia las previsiones contempladas en los artículos 3 y 7 y sus respectivos Anexos de la Directiva 79/1012, o los artículos 15, 8 y 9 de la hoy vigente, contraviniendo la jurisprudencia que al respecto ha dictado el Tribunal al que nos dirigimos. Tendría varias consecuencias:

(i) Que no existe límite temporal alguno para el sujeto pasivo no establecido para poder acreditar los presupuestos de su derecho a la devolución.

(ii) Queda en manos del contribuyente la decisión de cuándo y cómo aportar y justificar su derecho para obtener la devolución del IVA soportado.

(iii) El sujeto pasivo puede aportar la documentación una vez tomada la decisión por el órgano de la Administración tributaria encargado de la gestión de impuesto.

(iv) Resulta irrelevante que la Administración le haya brindado al sujeto pasivo la posibilidad de acreditar su derecho a la devolución en repetidas ocasiones antes de tomar la decisión.

(v) Que no se reputa abusiva la pasividad del sujeto pasivo en la aportación documental cuando fue requerido para ello, hasta en dos ocasiones, y no lo hizo sin justificación razonable alguna.

(vi) Que cabe la aportación de la documentación en la que se sustente el derecho a la devolución una vez denegado el derecho por este motivo, tanto en la revisión administrativa como en la jurisdiccional, independientemente de cuales hayan sido las razones por las que el sujeto pasivo no lo hizo ante la Administración tributaria, competente para la gestión del Impuesto cuando pudo y debió hacerlo.

(vii) Y lo más relevante, que esta doctrina del Tribunal Supremo puede ser extensiva, no ya los supuestos de devolución de los sujetos pasivos no establecidos, sino en cualquier otro supuesto de deducción o devolución del IVA, en cuanto en todos los casos obedece al mismo presupuesto y fundamento.

**8.2.-** Las razones expresan el convencimiento de esta Sala de que las consecuencias de la sentencia del Tribunal Supremo no son compatibles con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y que su implementación en el Reino de España, de no ser corregida, podría suponer una distorsión en la mecánica del IVA; por ello elevamos al Tribunal la presente cuestión prejudicial.

## PARTE DISPOSITIVA

**LA SALA**, por ante mí el letrado de la Administración de Justicia, siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. SANTOS GANDARILLAS MARTOS, **ACUERDA**:

1º- La suspensión del plazo para dictar sentencia hasta la resolución de incidente prejudicial.

2º.- El planteamiento al Tribunal de Justicia de la Unión Europea de las siguientes cuestiones:

2º.1. ¿Debe admitirse como válido que un sujeto pasivo, tras haber sido requerido reiteradamente por la Administración tributaria para que acredite los presupuestos del derecho a la devolución, no cumpla con lo requerido sin justificación razonable alguna y, tras negársele la devolución, postergue la aportación documental a la vía de la revisión o a la jurisdiccional?

2º.2. ¿Puede reputarse como abuso de derecho que el sujeto pasivo no aporte la información necesaria en la que sustente su derecho a la Administración tributaria, cuando se le permitió y se le requirió para ello, y no lo haga sin razón justificada, y por el contrario esa información sea facilitada voluntariamente más tarde al órgano de revisión o al órgano jurisdiccional?

2º.3. ¿El sujeto pasivo no establecido, bien por no haber aportado en plazo y sin justificación razonable la información relevante para acreditar su derecho a la devolución, o bien por su actuación abusiva, pierde su derecho a la devolución una vez que haya transcurrido el término previsto o concedido a tal efecto y la Administración haya dictado resolución denegando la devolución?

### **MODO DE IMPUGNACIÓN:**

Recurso de **Reposición** en el plazo de **CINCO DÍAS** a contar desde el siguiente al de su notificación, que deberá ser interpuesto ante este mismo Órgano Judicial. Para la interposición de dicho recurso de reposición deberá constituirse un depósito de 25 euros en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este Órgano Judicial, abierta en BANCO SANTANDER, cuenta número 2862 debiendo consignar en el campo concepto "recurso" seguida del Código "-- Contencioso-Reposición" e indicando en los siguientes dígitos número y año de procedimiento.

Mensaje LexNET - Acuse - Notificación

Fecha Generación: 03/06/2020 10:37

Mensaje

IdLexNet	1202010335366207	
IdLexnet Del Mensaje Enviado	202010335366207	
Asunto	Comunicacion del Acontecimiento 172: AUTO 152-13.PDF	
Remitente	Órgano	AUD.NACIONAL CONTENCIOSO ADMTVO. SECCION 6 de Madrid, Madrid [2807923006]
	Tipo de órgano	A.N. SALA DE LO CONTENCIOSO
	Oficina de registro	OF. REGISTRO Y REPARTO AUD.NACIONAL SALA CONTENCIOSO/ADMTVO. [2807923000]
Destinatarios	SANCHEZ-PUELLES GONZALEZ-CARVAJAL, MANUEL [365]	
	Colegio de Procuradores	Ilustre Colegio de Procuradores de Madrid
	Abogacia General del Estado	Abogacia del Estado Sala Contencioso Admtvo. Aud. Nacional [2807968056]
Fecha-hora envío	03/06/2020 10:20:51	
Documentos	280792300600000072972020	Descripción: Comunicacion del Acontecimiento 172: AUTO 152-13.PDF Hash del Documento: 8a60b5c9d2ee57c03cc9644a228dcd17a0a3df19
	280792300631.PDF(Principal)	
Datos del mensaje	Procedimiento destino	PROCEDIMIENTO ORDINARIO Nº 0000152/2013
	Detalle de acontecimiento	NOTIFICACION
	NIG	2807923320130001606

(\*) Todas las horas referidas por LexNET son de ámbito Peninsular.

Este mensaje refleja el contenido de la cuenta bien y fielmente con  
 en caso necesario, y en prueba de ello  
 03/06/2020

