

LA DEVOLUCIÓN DEL IVA A UN NO ESTABLECIDO EN UN SUPUESTO DE SIMULACIÓN RELATIVA

Análisis de la STS de 25 de octubre de 2015, rec. núm. 3857/2013

Javier Bas Soria

*Doctor en Derecho
Inspector de Hacienda del Estado*

1. SUPUESTO DE HECHO

Se plantea ante el tribunal el caso de una reorganización de las operaciones llevadas a cabo por un grupo empresarial internacional. Sin ánimo de ser exhaustivos, los elementos básicos de esta reorganización se pueden resumir de la siguiente manera. Una sociedad irlandesa se dedicaba a facilitar equipos informáticos a clientes españoles, ofreciendo un servicio adicional de financiación que prestaba a través de dos entidades nacionales: las entidades recibían los equipos de la entidad irlandesa y los cedían en *leasing* o *renting* a los clientes. En un determinado momento, se decide modificar la estructura de funcionamiento. Cuando es preciso el servicio de financiación, la entidad irlandesa cede en arrendamiento los equipos a una filial húngara y esta a su vez los subarrienda a las empresas españolas que los ceden a los clientes finales españoles. Estos arrendamientos y subarrendamientos se realizan por el mismo precio que se ha convenido con los clientes finales. El objeto de estas operaciones es conseguir que las rentas por la cesión de los equipos informáticos se obtengan en Hungría y no en Irlanda, ya que el convenio con Hungría prevé la tributación exclusiva en el Estado de residencia para estas rentas, mientras que el convenio con Irlanda prevé una tributación compartida, con un gravamen del 8% en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes en España.

La Inspección regularizó entendiendo que concurría un supuesto de simulación relativa en estas operaciones, al ser operaciones sin intervención efectiva de la entidad húngara generadas con la única finalidad de aplicar el mencionado convenio con Hungría, poniendo de manifiesto numerosos indicios que permiten obtener la conclusión presuntiva de la existencia de tal simulación.

En el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) la constatación de la existencia de simulación en las actividades de la sociedad húngara se traduce en considerar que existe una cesión realizada por un empresario no establecido (la entidad irlandesa) a la que resultaba aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo. La consecuencia de esta calificación de las operaciones fue, en relación con los distintos periodos de liquidación, negar la devolución solicitada en los periodos en

los que la entidad declaró como empresario establecido y solicitó la devolución mediante la correspondiente declaración-liquidación; devolver, como ingreso indebido, las cantidades ingresadas mediante declaraciones-liquidaciones presentadas como entidad establecida; y, finalmente, devolver las cantidades solicitadas a devolver como no establecida mediante el procedimiento especial derivado del artículo 119 de la LIVA.

Esta regularización fue recurrida ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), que confirmó las liquidaciones dictadas en Resolución de 7 de junio de 2011 (R. G. 7353/2008). Contra la citada resolución, se interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, que se resolvió en Sentencia de 11 de noviembre de 2013 [rec. n.º 416/2011 (NFJ052696)], en la que se consideró que procedía la devolución de las cantidades negadas en la liquidación, con el siguiente razonamiento:

«La Inspección considera que aun admitiendo la existencia de un crédito fiscal por IVA frente a la Hacienda Pública a favor de CIT GROUP FINANCE (IRELAND) que surge precisamente como consecuencia de la estructura operativa del grupo CIT no procede su devolución por haberse seguido el procedimiento ordinario de declaración (presentación de declaraciones periódicas a través de modelos 300/320) y no el procedimiento previsto en la norma para empresarios y profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto (modelo 361).

Tal como entiende el recurrente si como sostienen la Inspección de Tributos y el TEAC se ignora la intervención de CIT GROUP (HUNGARY) en las operaciones y no se reconoce la legitimación de la entidad húngara para obtener la devolución de ingresos indebidos, el restablecimiento de la situación previsto en la citada jurisprudencia comunitaria debería haber llegado al reconocimiento de la devolución de las citadas cantidades al que las había repercutido indebidamente e ingresado, es decir a CIT GROUP FINANCE (IRELAND). 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. Por tanto si el IVA es improcedente, la consecuencia debe no ser solo la no deducibilidad del mismo por el destinatario de la operación sino también el derecho a la devolución de la cuota indebidamente ingresada por CIT GROUP FINANCE IRELAND). Este derecho a la devolución de ingresos indebidos debe reconocerse o a favor de CIT GROUP (HUNGARY) en su condición de repercutido-devolución solicitada en el seno del procedimiento contencioso-administrativo 415/2011 (y que ha sido denegada) o subsidiariamente a favor de CIT GROUP FINANCE (IRELAND) en su condición de sujeto pasivo quien deberá restituir a la entidad húngara las cantidades indebidamente repercutidas ya que no cabe negar la procedencia de la devolución amparándose exclusivamente en defectos meramente formales, con independencia de que la Administración considere que ha existido una práctica abusiva puesto que lo contrario supondría

una vulneración del principio de neutralidad en el IVA más teniendo en cuenta que en este caso tal como subraya el recurrente el grupo CIT no consigue ninguna ventaja fiscal a efectos del IVA derivada de la intervención de la entidad húngara puesto que todas las entidades tenían un derecho a la deducción del 100% del IVA soportado (tal como se recoge en el cuadro comparativo que se contiene en el folio 72 de la demanda), ya que la ventaja fiscal se refiere al Impuesto sobre la Renta de no residentes».

Contra esta sentencia se promueve el recurso de casación que estudiamos en el presente trabajo.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La Abogacía del Estado promovió recurso de casación contra la sentencia, fundándose para ello en dos motivos distintos, la incongruencia de la sentencia recurrida, ya que se pronuncia sobre cuestión distinta de la planteada por el recurrente, y la infracción normativa, ya que la denegación de la devolución por la Inspección se fundaba en que la entidad recurrente no tendría legitimación para promover la devolución del ingreso indebido realizado y en que no ha utilizado el procedimiento especial de devolución previsto en el artículo 119 de la LIVA y se concede la devolución independientemente del hecho de que la entidad recurrente sea una entidad no residente, sin atender a tales limitaciones.

En cuanto a la incongruencia omisiva, el Tribunal Supremo realiza un examen breve y claro de su amplia jurisprudencia sobre el contenido de este concepto, destacando que esta solo tiene relevancia cuando se deja sin juzgar una pretensión oportunamente planteada, lo que se comprueba si existe un desajuste externo entre el fallo judicial y las pretensiones de las partes.

Destaca el tribunal que confunde esta invocación la pretensión con la alegación de parte, habiendo dado satisfacción a la pretensión del interesado la sentencia recurrida. Así, se destaca que la sentencia señala que no cabe negar la procedencia de la devolución amparándose exclusivamente en defectos meramente formales, puesto que esto supone una vulneración del principio de neutralidad en el IVA, lo que supone entrar a juzgar plenamente la pretensión del recurrente.

En cuanto al segundo motivo de casación, señala la sentencia que si, como considera la Inspección, la operativa realizada con la filial húngara es puramente simulada, el IVA repercutido por estas operaciones resulta indebido; la consecuencia debió ser efectuar la devolución del ingreso indebido a la empresa húngara, como obligado a soportar la repercusión, bien a su propia solicitud o bien a solicitud de la empresa irlandesa, como obligado a realizar la repercusión, si bien en este caso debería reintegrarse el impuesto al obligado a soportar la repercusión.

Destaca el Tribunal Supremo la obligación de realizar una regularización íntegra en el procedimiento inspector, tal y como declaró la sentencia recurrida, considerando 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».

En cuanto a la vulneración normativa invocada por no haber acudido al procedimiento previsto para la devolución del IVA a los no establecidos, considera el tribunal que se trata de un mero defecto formal, lo que, de acuerdo con reiterada jurisprudencia del mismo, la cual señala que es reflejo de la jurisprudencia emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, no puede quebrar la neutralidad del impuesto; en esta doctrina, señala el tribunal, se inscribe la sentencia recurrida al decir que no cabe negar la procedencia de la devolución amparándose exclusivamente en defectos meramente formales, con independencia de que la Administración considere que ha existido una práctica abusiva, puesto que lo contrario supondría una vulneración del principio de neutralidad en el IVA más teniendo en cuenta que en este caso, tal como subraya la recurrente, el grupo no consigue ninguna ventaja fiscal a efectos del IVA derivada de la intervención de la entidad húngara.

En consecuencia, el Tribunal Supremo desestima el recurso de casación promovido por el Abogado del Estado.

3. COMENTARIO CRÍTICO

3.1. SOBRE LA INCONGRUENCIA OMISIVA

Quizá, no por ser una cuestión de sobra desarrollada por el Tribunal Supremo, deja esta de ser una cuestión interesante, sobre todo si se tiene presente la frecuencia con la que es invocada ante los tribunales económico-administrativos y ante la jurisdicción contencioso-administrativa la incongruencia.

Además de la interesante enumeración de los requisitos para que exista incongruencia omisiva, a saber, la falta de respuesta del órgano judicial ha de referirse a las pretensiones de las partes, dejando sin contestar la cuestión planteada a la consideración del órgano judicial, no debe tratarse de un supuesto de desestimación tácita de la pretensión, en la que a pesar de no existir una referencia directa y clara, del texto de la sentencia pueda deducirse que se ha estimado o desestimado la cuestión, la cuestión ha debido ser planteada en el momento procesal oportuno, la incongruencia debe haber causado un perjuicio concreto, una indefensión real y efectiva, una verdadera denegación de justicia; y, finalmente, es preciso ponderar las circunstancias concurrentes en cada caso para determinar la relevancia de la incongruencia alegada; destaca el tribunal que no se debe confundir la pretensión, que en este caso sería, a nuestro juicio, la anulación de la resolución, incluso el reconocimiento de la devolución pretendida por la entidad irlandesa, con las alegaciones, que no son otra cosa que los motivos en los que la parte funda la pretensión y que, de sobra es conocido, por el principio de *iura novit curia*, no vinculan al tribunal, que puede fallar sobre la base de tales alegaciones o de cualquier otro motivo.

Siempre que exista un pronunciamiento sobre la pretensión, que siempre será la anulación, total o parcial, de un acto administrativo o el reconocimiento de un derecho o situación particular, aunque no se hayan examinado detalladamente todos los motivos alegados por una parte para sostener las pretensiones mencionadas, no existirá incongruencia.

3.2. SOBRE LA PROCEDENCIA DE LA DEVOLUCIÓN A LA ENTIDAD NO RESIDENTE

El elemento fundamental sobre el que pivotan tanto la sentencia de la Audiencia Nacional como la propia sentencia que ahora estamos estudiando es la consideración que la solicitud de la devolución formulada por la entidad irlandesa acogiendo al procedimiento general en lugar del procedimiento previsto para la devolución a no establecidos es un mero incumplimiento formal. Desde nuestro punto de vista, no puede ser más diferente la cuestión.

La devolución solicitada por los empresarios no establecidos no es una mera opción procedimental más para obtener la devolución, dentro de las que ofrece la ley, sino que es un procedimiento sustantivo, regulado en los artículos 119 de la LIVA (cuando se trate de empresarios establecidos en Canarias, Ceuta y Melilla, o la Comunidad Europea) y 119 bis de la LIVA (cuando se trate de empresarios establecidos en territorio tercero distinto de Canarias, Ceuta y Melilla) y este procedimiento se somete a determinados requisitos materiales propios y específicos. Es decir, no todo empresario no establecido, por el mero hecho de serlo, tiene derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sino que es preciso cumplir con determinados requisitos materiales para tener derecho a tales devoluciones.

No hace falta otra cosa que la mera lectura de los preceptos citados para comprobar que se exige el cumplimiento de requisitos que distan de ser meramente procedimentales: que no hayan realizado en el territorio de aplicación del impuesto (TAI) entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al mismo distintas de entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que se aplique la inversión del sujeto pasivo, o servicios de transporte y sus servicios accesorios que estén exentos del impuesto en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de la LIVA (exportaciones, operaciones relacionadas con zonas y depósitos francos o depósito temporal, operaciones en regímenes aduaneros y fiscales y operaciones incluidas en la base imponible de las importaciones, respectivamente); y no ser destinatarios de entregas de bienes ni de prestaciones de servicios respecto de las cuales tengan la condición de sujetos pasivos por inversión.

Debemos además destacar que tales requisitos son específicos y diferentes de los requisitos a los que se condiciona la devolución para los empresarios establecidos, donde el requisito material es ser empresario o profesional establecido y que la cuota a devolver resulte de las autoliquidaciones, por exceder las cuotas soportadas a las devengadas. En este sentido, debemos recordar que la realización de operaciones que generan el derecho a la deducción desde el establecimiento permanente en el TAI es precisamente lo que genera el derecho a la deducción de las cuotas soportadas del impuesto y, en la mayoría de los casos, los empresarios o profesionales no estable-

cidos, precisamente por esa falta de establecimiento, no van a realizar en el TAI operaciones que generen el derecho a la deducción, desapareciendo el fundamento material para la deducción de las cuotas y, en consecuencia, para obtener su devolución. Cabe además añadir que fue la Octava Directiva del IVA la que estableció el derecho a la devolución de las cuotas soportadas por empresarios no establecidos, derecho que no es consustancial al impuesto, ya que el gravamen del valor añadido exige devolver las cuotas soportadas para aquellos que efectivamente han soportado el impuesto para la generación de valor añadido en el TAI, lo que no es en muchos casos cumplido por los no establecidos.

Consideramos, por tanto, que esta circunstancia no ha sido correctamente ponderada por los pronunciamientos de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo y que hubiera podido dar lugar a un pronunciamiento distinto.

No deja de ser llamativa esta sentencia cuando el propio Tribunal Supremo en Sentencia de 4 de marzo de 2015 [rec. n.º 4061/2012 (NFJ058146)] desestimó el recurso de casación promovido por la entidad húngara a la que se refiere la sentencia que ahora estudiamos, precisamente por considerar que la misma no tenía derecho a la devolución como no establecida ya que, al haber sido su participación simulada, no cumplía con los requisitos materiales del artículo 119 de la LIVA.

3.3. SOBRE LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD Y DEL DERECHO A LA REGULARIZACIÓN ÍNTEGRA EN UN SUPUESTO DE SIMULACIÓN

Si no lo más destacado, como a continuación tendremos ocasión de razonar, lo más llamativo de la sentencia es sin duda el pronunciamiento sobre la aplicación preferente del principio de neutralidad y del derecho a la regularización íntegra aun en un caso en el que se estimaba que había existido una simulación relativa por parte de un grupo multinacional, considerando el Tribunal Supremo que ni siquiera esta conducta fraudulenta podía generar lo que califica de un enriquecimiento injusto a favor de la Administración derivado de haber ingresado las cuotas de IVA indebidamente. De hecho, este fue el punto destacado al realizar una breve reseña de la sentencia que comentamos en el boletín quincenal de la *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. RT00041 de 19 de noviembre de 2015 en el que se decía «La concurrencia de simulación no quiebra el derecho al crédito por el IVA».

Hemos tenido ocasión de comentar en esta misma revista sentencias en las que se trataba precisamente la problemática de la regularización íntegra y de la exigencia de neutralidad del impuesto («El procedimiento de comprobación como procedimiento tendente a la íntegra regularización de la situación del obligado tributario –Análisis de la RTEAC de 19 de febrero de 2015, R. G. 3545/2011–», *RCyT*. CEF, n.º 387, 2015, págs. 156-164) y de la pérdida del derecho a la deducción por encontrarse inmerso en una trama de fraude («Pérdida de los derechos previstos en la normativa del IVA en operaciones relacionadas con un fraude –Análisis de la STJUE de 18 de diciembre de 2014, Asuntos acumulados núms. C-131/12, C-163/13 y C-164/13–», *RCyT*. CEF, n.º 385, 2015, págs. 209-218), con las que en principio, a partir del criterio que hemos menciona-

do como elemento destacado de esta sentencia, entroncaría nuestro estudio, es más, a las que matizaría de forma importante el pronunciamiento del Tribunal Supremo.

Después de los comentarios a los que nos hemos referido parece claro, al menos en la humilde opinión del autor de este comentario, que el Tribunal de Justicia ha ido endureciendo su postura en relación con los supuestos de fraude, especialmente cuando la existencia de tal fraude puede chocar con la predicada neutralidad del impuesto. Así podemos traer a colación lo que decíamos precisamente en el segundo de los artículos antes citados:

«Salvada esta cuestión, existe otro punto relevante de la regularización que llama poderosamente la atención y que no parece haber sorprendido al TJUE. Apparentemente, la Administración neerlandesa ha convertido el IVA, ante este supuesto de fraude, en un impuesto en cascada. Explicamos esta afirmación, según interpretamos el texto de la sentencia. La AIB localizada en los Países Bajos, como sabemos, genera un IVA repercutido y un IVA soportado por el mismo importe, aunque en este caso se ha negado el derecho a la deducción de tales cuotas soportadas. Adicionalmente, la constancia de la recepción de las mercancías en Italia ha dado lugar a la liquidación de una entrega de bienes en los Países Bajos también, a la que se le ha negado el beneficio de la exención como EIB. Finalmente, al considerar que la entrega es irregular, se niega que esta operación genere el derecho a la devolución de las cuotas soportadas (a pesar de que se ha liquidado como entrega exenta). No parece que esta lectura difiera de la realidad, cuando la propia Comisión invoca la neutralidad del impuesto [...].

Conviene, a nuestro parecer, recordar que el concepto de neutralidad del IVA difiere del concepto general de neutralidad fiscal, entendida como la exigencia que la estructura impositiva no condicione las decisiones de inversión del sector privado, siendo más bien una correlación entre repercusión y deducción, y que no supone otra cosa que la posibilidad de deducir las cuotas soportadas necesarias para la realización de las operaciones por las que se repercute el impuesto. Este principio no es otra cosa que la materialización del método elegido para la determinación del valor añadido, que es el objeto de gravamen del impuesto. Así, por la forma de cómputo del valor añadido, se ha elegido un impuesto de sustracción, en el que el valor añadido se obtiene mediante la sustracción, del valor de las ventas, de las compras a otras empresas; y por el método de identificación del valor añadido, se ha optado por la deducción financiera, que supone deducir las cuotas soportadas en el momento de su entrada, sin diferirlas hasta el momento de salida de las mercancías o servicios que incorporan dichos costes.

Evidentemente, en el supuesto que analizamos no se ha producido dicha deducción, aunque se ha gravado la entrega del bien, lo que resulta especialmente llamativo por el hecho de que el consumo del mismo no se ha realizado en el Estado que liquida el impuesto (Países Bajos), sino en otro (Italia).

Esta cuestión, a pesar de lo llamativo que pueda parecer, sí que es conocida por el TJUE, que la desecha haciendo primar la pérdida del derecho por la existencia del fraude.

Por si alguien siente la tentación de ver un especial agravamiento en la situación del particular, debemos destacar que el propio TJUE manifiesta que este gravamen en cascada y alejado del lugar de consumo no supone, de hecho o de derecho, una sanción al obligado tributario».

Podría parecer que el Tribunal Supremo desoye con esta sentencia la nueva dirección tomada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea a la que nos referíamos cuando decide primar la neutralidad y la regularización íntegra sobre la simulación en la que incurrió el grupo empresarial recurrente. De hecho, la propia cita a la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo que contiene la sentencia elige precedentes menos gravosos para los contribuyentes que las sentencias posteriores a las que nos referimos:

«Se debe subrayar, además, que, conforme a las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (asunto C-255/02), y de 22 de diciembre de 2010, Weald Leasing (asunto C-103/09), apartados 92 y 52, respectivamente, "la redefinición que efectúe el órgano jurisdiccional cuando detecte una práctica abusiva en el IVA no debe ir más allá de lo necesario para asegurar la exacta percepción del IVA y evitar el fraude"».

Todas estas impresiones quedan de hecho matizadas cuando se estudia en detalle la sentencia. Así, aunque no se haya destacado especialmente, el Tribunal Supremo constata que la propia Administración afirma la ausencia de beneficio en el IVA, ya que la operativa estaba creada, como ya se comentó, con una finalidad distinta a la de obtener ventajas en la imposición indirecta: «el grupo no consigue ninguna ventaja fiscal a efectos del IVA derivada de la intervención de la entidad húngara puesto que todas las entidades tenían un derecho a la deducción del 100% del IVA soportado (tal como se recoge en el cuadro comparativo que se contiene en el folio 72 de la demanda), ya que la ventaja fiscal se refiere al Impuesto sobre la Renta de no residentes».

No menos importante se nos aparece el hecho de que la propia Inspección haya reconocido el derecho a la devolución como no establecido a la entidad recurrente en otros periodos, a pesar de la existencia de la simulación relativa. Así, aunque como afirmábamos en el punto anterior, la solicitud de la devolución como establecido o como no establecido no es una mera opción procedimental, sino que cada una de ellas requiere y exige verificar unos requisitos distintos; en el presente caso los requisitos para la devolución como no establecido se han verificado y se cumplen.

Por estas razones, consideramos que, por todo y por la importancia de esta sentencia, la misma no supone que el Tribunal Supremo haga prevalecer la neutralidad del IVA por encima de las conductas fraudulentas (a pesar de que lo manifiesta), ya que se trata de un caso concreto con circunstancias propias y en el que tal manifestación debe entenderse como parte de un juicio global, donde, tal y como afirma el tribunal, parece que haya pesado más el aspecto formal de la forma de la solicitud que el material de los requisitos de la misma.