



Roj: **STS 3926/2024 - ECLI:ES:TS:2024:3926**

Id Cendoj: **28079130022024100235**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **15/07/2024**

Nº de Recurso: **8994/2022**

Nº de Resolución: **1270/2024**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **Resolución de 22 de julio de 2020, del Tribunal Económico Administrativo Central,**  
**SAN 4659/2022,**  
**ATS 9288/2023,**  
**STS 3926/2024**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.270/2024**

Fecha de sentencia: 15/07/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8994/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/05/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 5

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 8994/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1270/2024**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.



D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 15 de julio de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 8994/2022, interpuesto por el procurador de los tribunales, don Jacobo Gandarillas Martos, en representación de la mercantil Nath S.R.L, contra la sentencia dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el 19 de octubre de 2022, en el recurso núm. 988/2020, sobre impuesto sobre el valor añadido, ejercicio 2011.

Ha comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y defendida por la abogada del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO. - Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 19 de octubre de 2022 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso núm. 988/2020 promovido por Nath S.R.L. contra la resolución de 22 de julio de 2020, del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), que desestimó la reclamación económico-administrativa formulada contra el acuerdo de 16 de octubre de 2016, del jefe del Área Ejecutiva de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, que, a su vez, había desestimado el recurso de reposición deducido contra el acuerdo de 26 de enero de 2015, de la misma autoridad, que denegó la devolución de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondientes al ejercicio 2011.

### SEGUNDO. - Hechos relevantes.

#### 1º.- Solicitud de devolución del IVA por entidad no establecida en el territorio de aplicación del impuesto.

La sociedad Nath S.R.L., que en 2011 tenía la condición de no establecida en el territorio de aplicación (TAI) del IVA, concretamente, estaba establecida en Italia, presentó, con fecha 23 de octubre de 2014, una solicitud de devolución del IVA, correspondiente al ejercicio 2011, por importe de 178.417,06 euros. La solicitud de devolución venía motivada porque había soportado la repercusión de cuotas de IVA por Nath 2004, S.L. que era un proveedor que sí estaba establecido en el territorio de aplicación del impuesto.

La solicitud fue denegada por acuerdo de 26 de enero de 2015 del jefe del Área Ejecutiva de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, al apreciar que la solicitud de devolución se había efectuado fuera del plazo legalmente previsto que, para el concreto caso, había finalizado el 30 de septiembre de 2012.

**2º.- Recurso de reposición y reclamación económico-administrativa.** Contra el anterior acuerdo, se presentó recurso de reposición que fue desestimado el 16 de octubre de 2015 por resolución de la misma autoridad y, posteriormente, se dedujo reclamación económico-administrativa que fue igualmente desestimada mediante resolución de 22 de julio de 2020 del Tribunal Económico-Administrativo Central.

**3º.- Recurso contencioso-administrativo.** Disconforme con la anterior resolución, la mercantil interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el número 988/2020 ante la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y en el que, entre otros motivos, se adujo la vulneración del principio de neutralidad del impuesto y contravención del derecho de libre establecimiento.

### TERCERO. - La sentencia de instancia.

El 19 de octubre de 2022 la Audiencia Nacional dictó sentencia en la que desestimó el recurso contencioso-administrativo. En ella, además de otras cuestiones, se rechazó la alegación expuesta con base en la argumentación contenida en el fundamento jurídico quinto y cuyo tenor literal es el siguiente: "QUINTO. - Sobre la vulneración del principio de neutralidad del impuesto y contravención al derecho de libre establecimiento.



Alega la recurrente que al no conceder la devolución solicitada se la está convirtiendo en consumidor final, lo que se traduce en un aumento de los costes de sus servicios y en una clara pérdida de capacidad económica en su condición de operador económico. Todo ello conduce, además, a un enriquecimiento injusto de la Administración tributaria, que percibe (o más bien, no devuelve) un Impuesto que no le corresponde, produciéndose así la ruptura del principio de neutralidad, eje cardinal del IVA.

Añade que se la penaliza, sociedad establecida en Italia, cuando solicita ante el Estado español la devolución de las cuotas del IVA del ejercicio 2011 soportadas en el territorio de aplicación del Impuesto, esto es, en territorio español, estableciendo la comparación de situaciones en la compatibilidad entre ambos sistemas de devolución de las cuotas del IVA: el procedimiento general, para establecidos y previsto en el artículo 115 de la LIVA, y el procedimiento especial, aplicable a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, y regulado en el artículo 119 de la LIVA.

Efectivamente, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho a la devolución, al igual que el derecho a deducción, constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión, 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 garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de estas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA [sentencia de 18 de noviembre de 2020, Comisión/Alemania (Devolución del IVA-Facturas), C-371/19, no publicada, EU:C:2020:936, apartado 77].

El Tribunal de Justicia ha declarado de manera constante que el derecho a la deducción, y, por tanto, a la devolución, forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho puede ejercitarse inmediatamente respecto a la totalidad de las cuotas que hayan gravado las operaciones anteriores [sentencia de 18 de noviembre de 2020, Comisión/Alemania (Devolución del IVA-Facturas), C-371/19, no publicada, EU:C:2020:936, apartado 79 y jurisprudencia citada].

Ahora bien, el derecho a la devolución del IVA, al igual que el derecho a su deducción, está supeditado al cumplimiento de exigencias o de requisitos tanto materiales como formales (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C- 533/16, EU:C:2018:204, apartado 40 y jurisprudencia citada. Se ha admitido, no obstante, que el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción o la devolución del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales [sentencias de 18 de noviembre de 2020, Comisión/Alemania (Devolución del IVA-Facturas), C-371/19, no publicada, apartado 80 y jurisprudencia citada, y de 17 de diciembre de 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C- 346/19, apartado 47.

La STJUE de 21 de octubre de 2021, asunto C-80/20, tras recordar que el derecho a la deducción, y, por tanto, a la devolución, forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse (apartado 68), expone que tanto el plazo de caducidad establecido en el artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2008/9 para presentar una solicitud de devolución como el plazo para recurrir tal decisión denegatoria, establecido por el Estado miembro en cuestión en virtud del artículo 23, apartado 2, de dicha Directiva, están establecidos en interés de la seguridad jurídica. Así, reproducimos:

"93. Es preciso señalar que el artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2008/9 establece que la solicitud de devolución deberá presentarse al Estado miembro de establecimiento "a más tardar el 30 de septiembre del año civil siguiente al período de devolución". Se trata de un plazo de caducidad cuya inobservancia conlleva la extinción del derecho a la devolución del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de junio de 2012, Elsacom, C-294/11, EU:C:2012:382, apartados 26 y 33, y de 2 de mayo de 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, apartado 39). En efecto, la posibilidad de presentar una solicitud de devolución del IVA sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la administración tributaria, no se pueda poner en discusión de forma indefinida (véase, por analogía, la sentencia de 21 de junio de 2012, Elsacom, C-294/11, EU:C:2012:382, apartado 29 y jurisprudencia citada).

94. Además, con arreglo al apartado 1 del artículo 23 de la Directiva 2008/9, si se denegara la solicitud de devolución en su totalidad o en parte, el Estado miembro de devolución deberá comunicar al solicitante la razón de dicha denegación junto con la decisión y, conforme al apartado 2 de dicho artículo, contra las decisiones de desestimación de las solicitudes de devolución cabrá recurso del solicitante ante las autoridades competentes del Estado miembro de devolución en las mismas condiciones en cuanto a la forma y los plazos que las previstas para los recursos correspondientes a las solicitudes de devolución presentadas por personas establecidas en dicho Estado miembro.



95. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha reconocido que es compatible con el Derecho de la Unión establecer plazos razonables de recurso de carácter preclusivo en interés de la seguridad jurídica, que protege tanto al contribuyente como a la Administración afectados. En efecto, tales plazos no hacen imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión, aun cuando, por definición, el transcurso de estos plazos dé lugar a la desestimación, total o parcial, de la acción ejercitada ( sentencias de 14 de junio de 2017, *CompassContract Services*, C-8/16, EU:C:2017:454, apartado 42 y jurisprudencia citada, y de 2 de julio de 2020, *Terracult*, C- 835/18, EU:C:2020:520, apartado 32 y jurisprudencia citada)".

Por tanto, para poder disfrutar del derecho a la devolución no basta que el interesado sea un "sujeto pasivo" en el sentido de la Directiva IVA, que no esté establecido en el Estado miembro en el que realice las adquisiciones de bienes o de servicios o las importaciones de bienes gravados con IVA, que los bienes o servicios en los que funda su derecho a la devolución del IVA hayan sido utilizados por ese sujeto pasivo para sus operaciones efectuadas fuera del Estado miembro en el que dicho impuesto debe devengarse o pagarse, que esté en posesión de una factura en el sentido de la Directiva del IVA, correspondiente a la adquisición de los bienes o servicios de que se trate, y que facilite toda la información al Estado miembro de devolución, sino que, además, debe haber solicitado la devolución en plazo, siempre que el derecho a la devolución pueda ejercerse eficazmente.

Después de la expiración del plazo establecido a tal efecto ya no puede presentarse válidamente una solicitud de devolución ya que se trata de un plazo de caducidad cuya terminación tiene el efecto de sancionar al sujeto pasivo insuficientemente diligente, que no haya solicitado la deducción del IVA soportado dentro de los plazos establecidos, con la pérdida del derecho a deducir el IVA ( sentencia de 2 de mayo de 2019, *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18 , apartado 47), 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 el IVA (principio de efectividad) ( sentencia de 21 de marzo de 2018, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, apartado 47 y jurisprudencia citada), lo que en relación con las normas españolas de transposición ( artículo 119 de la Ley del IVA, y artículo 31 del Reglamento del IVA), no se ha discutido.

Toda la discusión teórica de la recurrente no puede obviar que presentó su solicitud de devolución fuera de plazo, sin que existiera motivo justificado que le impidiera ejercer su derecho a la devolución en el plazo legal, que es, en definitiva, lo que impide estimar la pretensión de la demanda de anular la resolución del TEAC y las actuaciones anteriores de las que trae causa".

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

#### **CUARTO.- Tramitación del recurso de casación**

**1.- Preparación.** La representación procesal de Nath S.R.L preparó recurso de casación contra la anterior sentencia, por escrito de fecha 12 de diciembre de 2022.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos, los artículos 18 y 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (versión consolidada, DOUE C202, de 7 de junio de 2016, p. 47) ["TFUE"] y el artículo 31.1 de la Constitución Española (BOE de 29 de diciembre de 1978) ["CE"].

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 19 de diciembre de 2022.

**2.- Admisión.** La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 28 de junio de 2023, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"Determinar si la libertad de establecimiento y los principios de igualdad tributaria, no discriminación y equivalencia se oponen a la denegación, a un sujeto no establecido en el territorio de aplicación del impuesto (TAI), pero sí en la Comunidad, de la recuperación de cuotas de IVA soportado en el TAI por presentar la solicitud tras haber transcurrido el plazo previsto en el artículo 31.4 del RIVA, cuando a un sujeto pasivo establecido en el TAI sí se le reconoce el derecho a obtener dicha devolución, una vez caducado el plazo de deducción previsto en los artículos 99.Tres y 100 de la LIVA, dentro del plazo de prescripción de cuatro años.

**3º)** Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 18 y 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, el principio comunitario de equivalencia y el artículo 31.1 de la Constitución Española, en relación con los artículos 15.1 de la Directiva 2008/9/CE, 119 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y 31.4 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.



Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras, si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

**3.- Interposición.** El recurrente interpuso recurso de casación, mediante escrito de 15 de septiembre de 2023.

Concluye el escrito de interposición solicitando de esta Sala: "siente la siguiente jurisprudencia sobre la cuestión identificada en el auto de admisión: Las libertades fundamentales del Derecho de la Unión Europea y los principios de igualdad tributaria, no discriminación y equivalencia se oponen a la denegación, a un sujeto no establecido en el TAI, pero sí en la Comunidad, de la recuperación de cuotas de IVA soportado en el TAI por presentar la solicitud tras haber transcurrido el plazo previsto en el artículo 31.4 del RIVA, cuando a un sujeto pasivo establecido en el TAI sí se le reconoce el derecho a obtener dicha devolución, una vez caducado el plazo de deducción previsto en los artículos 99.Tres y 100 de la LIVA, dentro del plazo de prescripción de cuatro años.

56. Partiendo de esa respuesta, procedería casar la sentencia recurrida, estimar el recurso contencioso-administrativo y, en consecuencia, anular la desestimación de la solicitud de devolución por no ser conforme a Derecho y ordenar a la administración que, previos los trámites oportunos, acuerde la devolución solicitada por mi representada al haberse instado dentro del plazo general de prescripción de cuatro años".

Y añade, por otrosí digo segundo: "que si la Sala a la que nos dirigimos alberga alguna duda (en el sentido de la doctrina 'CILFIT') sobre la interpretación de los preceptos y principios invocados del ordenamiento jurídico de la Unión Europea, se dirija al TJUE y plantee cuestión prejudicial sobre si el reconocimiento por parte de un Estado miembro de la posibilidad de obtener la recuperación de un crédito tributario tras haberse producido la caducidad del derecho a la deducción del IVA a los sujetos pasivos establecidos en el TAI y la denegación de dicha posibilidad a sujetos pasivos no establecidos en el TAI, vulnera los artículos 18 (no discriminación) y 49 (libertad de establecimiento) del TFUE, así como el principio comunitario de equivalencia".

**4.- Oposición al recurso interpuesto.** La abogada del Estado, en la representación que ostenta de la Administración General del Estado, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito el 3 de noviembre de 2023, oponiéndose al presente recurso, en el cual, frente a las pretensiones del recurrente, tras la debida argumentación, concluye solicitando de esta Sala la desestimación del recurso de casación y la fijación de la siguiente doctrina jurisprudencial: "La libertad de establecimiento y los principios de igualdad tributaria, no discriminación y equivalencia no se oponen a la denegación, a un sujeto no establecido en el territorio de aplicación del impuesto (TAI), pero sí en la Comunidad, de la recuperación de cuotas de IVA soportado en el TAI por presentar la solicitud tras haber transcurrido el plazo previsto en el artículo 31.4 del RIVA".

**5.- Votación, fallo y deliberación del recurso.** De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 13 de noviembre de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 21 de febrero de 2024 se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso, el día 21 de mayo de 2024, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### **PRIMERO.-** Objeto del presente recurso de casación

En este recurso se aborda la cuestión de si es conforme a derecho que la solicitud de devolución instada por NATH R.S.L., empresa establecida en Italia, pese a ser extemporánea a los efectos del artículo 31.4 del RIVA, era procedente por haberse presentado antes de haber transcurrido cuatro años desde que se soportaron las cuotas del IVA, que es el límite temporal que debiera haber tenido en cuenta a efectos de igualar el trato fiscal entre sujetos establecidos en el TAI y no establecidos (pero establecidos en la Unión Europea), de conformidad con la jurisprudencia de ese TS y la práctica administrativa.

### **SEGUNDO.-** Alegaciones de las partes.

Nath S.R.L inicia sus alegaciones recordando que el derecho de los sujetos pasivos establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, a obtener la devolución del excedente del IVA una vez caducado el derecho a la deducción por el transcurso del plazo de cuatro años ( ex artículo 100 de la LIVA) ha sido reconocido jurisprudencialmente por el propio Tribunal Supremo, primero, y adoptado como práctica administrativa por el TEAC y la Dirección General de Tributos después.



Considera infringidos el derecho a la libertad comunitaria de establecimiento ( artículo 49 y ss. del TFUE) y los principios de igualdad tributaria ( artículo 31.1 de la CE), no discriminación ( artículo 18 de la CE) y equivalencia, en relación con la jurisprudencia establecida por este TS y asimilada como praxis administrativa sobre la posibilidad de recuperar cuotas de IVA soportado para sujetos pasivos establecidos en el TAI, una vez transcurrido el plazo de caducidad para solicitar su devolución, por cuanto la sentencia recurrida considera que la jurisprudencia comunitaria y la interna cierra de plano cualquier posibilidad de recuperar el IVA soportado una vez transcurrido el plazo de caducidad de nueve meses del artículo 31.4 del RIVA, cuando los sujetos pasivos establecidos en el TAI sí disponen, en un contexto idéntico, de dicha opción.

Señala que la STS de 4 de julio de 2007, rec. cas. 96/2022, arguyó que "el sujeto pasivo tiene un crédito contra la Hacienda Pública que se abstrae de su causa y que debe poder cobrar aún después de concluir el plazo de caducidad" y que "no es en puridad la devolución [...] lo que se puede producir, sino la recuperación no conseguida del derecho del administrado que debe satisfacer la Administración en el tiempo de la prescripción"; es decir, asegura Nath S.R.L., se crea un derecho que, aunque basado en el principio de neutralidad del IVA, es independiente del (ya caducado) derecho a la deducción.

Hace hincapié en que esa sentencia del TS no ha supeditado el reconocimiento de tal derecho a que el sujeto pasivo establecido no haya podido solicitar la devolución a la finalización de cada ejercicio impositivo, en virtud del artículo 115.Uno de la LIVA -opción que, de hecho, siempre se encuentra disponible a elección del sujeto pasivo, mientras no hayan transcurrido el periodo de cuatro años de caducidad de la deducción-. En este sentido, recuerda que la sentencia de 23 de mayo de 2011, rec. cas. 2095/2008, ha razonado que la petición de devolución y la opción por la compensación en un mismo ejercicio son excluyentes, "pero nada impide que habiendo interesado la compensación se opte en el siguiente por la devolución del saldo, en el bien entendido de que, en tal caso, sólo procederá el reintegro de la suma no compensada anteriormente" y, asimismo, ha fundamentado, en esa línea, que, "operando las posibilidades de compensación o de devolución de modo alternativo, cuando el sujeto pasivo opte por la compensación durante los cinco años (cuatro desde el 1 de enero de 2000) siguientes a aquel período en que se produjo el exceso de impuesto soportado sobre el devengado, no debe perder el derecho a la devolución del saldo diferencial que transcurrido ese plazo reste por compensar. El sujeto pasivo tiene un crédito contra la Hacienda Pública que se abstrae de su causa y que debe poder cobrar aun después de concluir el plazo de caducidad".

Dicho de otro modo, según Nath S.R.L., al sujeto pasivo establecido se le reconoce un derecho a la recuperación del IVA caducado, aun cuando esa caducidad pudo ser evitada si se hubiera solicitado, en el plazo legalmente establecido, la devolución del excedente en cuestión, de igual forma que ocurre en el caso de autos respecto de un sujeto no establecido que no solicita la devolución del IVA soportado en plazo.

Alega que se manifiesta la diferencia de trato existente entre un sujeto pasivo establecido en el territorio de aplicación del impuesto y uno no establecido cuando, en ambos casos, se produce la caducidad de los derechos atribuidos por el sistema del IVA respectivamente a cada uno de ellos para hacer efectivo el principio de neutralidad que lo rige (deducción y devolución).

Defiende que el hecho de haberse previsto una vía autónoma, más allá del marco de la Directiva del IVA, de recuperación de créditos tributarios caducados para sujetos pasivos establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, y que no se aplique, análogamente, también a sujetos pasivos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto pero sí en la Comunidad (concretamente en Italia) infringe la libertad de establecimiento y los principios de igualdad tributaria, no discriminación y equivalencia los principios y libertades de referencia por suponer una diferencia de trato injustificada.

Fundamenta que la cuestión controvertida del presente recurso de casación "no discurre en torno al análisis de una medida nacional que incide en un ámbito armonizado por el legislador de la Unión Europea, circunstancia que determinaría la imposibilidad de apreciar la misma a la luz de las libertades y principios que forman parte del Derecho primario de la Unión, sino en torno a la diferencia de trato que experimentan personas establecidas y no establecidas en relación con un derecho no regulado en la Directiva del IVA (la recuperación del impuesto tras la finalización del plazo de caducidad)".

Enmarcada por Nath S.R.L. la controversia, desarrolla, a continuación, los motivos que la llevan a considerar que la diferencia de trato descrita lleva aparejada tales vulneraciones.

En primer lugar, recuerda que el TJUE ha declarado, reiteradamente, que "el derecho de un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro a obtener la devolución del IVA abonado en otro Estado miembro, regulado en la Directiva 2008/9/CE, es análogo al derecho a deducir el IVA soportado en su propio Estado miembro, que le reconoce la Directiva 2006/112", de donde colige que ambos derechos son análogos y, por tanto, que la situación de un sujeto pasivo establecido en el territorio de aplicación del impuesto, que soporta, en dicho territorio, cuotas de IVA deducibles y la de un sujeto pasivo no establecido en dicho territorio, pero sí en



la Comunidad, exactamente en Italia, que soporta, en ese mismo territorio, cuotas de IVA deducibles, son plenamente comparables; siendo, por consiguiente, también comparables las situaciones de esos mismos sujetos "cuando a ambos se les caduca el derecho que les otorga la Directiva a recuperar el IVA soportado por no haberlo ejercido en el plazo previsto legalmente (en cuatro años, por el establecido, y en nueve meses, por el no establecido) cuando nada se lo impedía (al establecido, solicitando la devolución del excedente al final de cada período impositivo antes de transcurrir los cuatro años, y al no establecido, presentando la solicitud de devolución antes del 30 de septiembre del año siguiente al de devengo)".

Razona Nath S.R.L. que las libertades fundamentales del Derecho de la Unión Europea, todas ellas concreciones del principio comunitario de no discriminación recogido en el artículo 18 del TFUE, prohíben a los Estados miembros tratar fiscalmente de forma más desfavorable a sujetos no residentes (o no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto) que a sujetos residentes (o establecidos en el territorio de aplicación del impuesto), salvo que concurra una razón imperiosa de interés general que justifique dicha diferencia de trato y ésta se aplique, en su caso, de manera proporcionada.

Argumenta que, desde un prisma general se advierte, una restricción al adecuado ejercicio de la libertad de establecimiento regulada en los artículos 49 y 54 del TFUE si la condición de un contribuyente como no establecido menoscaba sus derechos, en comparación con los que disfrutaban los establecidos. Alternativamente, añade, cabría considerar también una eventual restricción a la libre prestación de servicios, prevista en el artículo 56 del TFUE por cuanto un establecido en otro país comunitario (Italia) sufre un tratamiento perjudicial en relación con los servicios que presta a destinatarios del país (España) en comparación con el que reciben los prestadores establecidos en este último.

Señala que en el análisis de restricciones a las libertades fundamentales, el TJUE exige que las situaciones sean comparables, comparabilidad que en este caso, es evidente: "tanto en el caso de un sujeto establecido en el TAI como en el de uno no establecido en el mismo se trata de empresarios o profesionales que son sujetos pasivos del impuesto, que han soportado cuotas de IVA objetivamente deducibles por operaciones localizadas en el TAI, que poseen derechos análogos otorgados por el sistema del IVA cuyo plazo de ejercicio es de caducidad, plazo que ha transcurrido para ambos sin haberse solicitado la devolución del IVA que tenían disponible, y sobre los que rige de igual modo e intensidad el principio de neutralidad del impuesto".

Afirma, por otro lado, que no concurre ninguna de las justificaciones de naturaleza sustantiva que el TJUE ha venido aceptando; entre ellas, la salvaguarda de la coherencia del sistema tributario, la prevención del fraude fiscal, el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, la eficacia de recaudación del impuesto y la necesidad de evitar la doble imputación de pérdidas.

Continúa señalando que, de forma análoga, a nivel interno, el principio de igualdad tributaria del artículo 31.1 de la CE prohíbe el establecimiento de "discriminaciones entre contribuyentes entre los cuales no media ninguna razón objetiva de diferenciación" [vid. sentencia del Tribunal Constitucional de 9 de febrero de 2022).

Añade que, según reiterada jurisprudencia del TC, "para comprobar si una determinada medida es respetuosa con el principio de igualdad ante la ley tributaria es preciso, en primer lugar, concretar que las situaciones que se pretenden comparar sean iguales; en segundo término, una vez concretado que las situaciones son comparables, que existe una finalidad objetiva y razonable que legitime el trato desigual de esas situaciones iguales; y, en tercer lugar, que las consecuencias jurídicas a que conduce la disparidad de trato sean razonables, por existir una relación de proporcionalidad entre el medio empleado y la finalidad perseguida, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos" [vid. sentencia del TC de 18 de marzo de 2015].

Sigue diciendo después, en cuanto a la comparabilidad o identidad sustantiva de las situaciones descritas, que la sentencia de instancia ni siquiera invoca la existencia de una finalidad objetiva y razonable que legitime el trato desigual, más allá de su apelación al principio de seguridad jurídica. Frente a ello responde que la extensión de la doctrina jurisprudencial contenida en la TS de 4 de julio de 2007, rec. cas. 96/2022, a los sujetos comunitarios no establecidos, de igual forma que existe y está reconocida para los sujetos pasivos establecidos, no sería contraria al principio de seguridad jurídica y, a su vez, lograría salvaguardar los principios y derechos invocados anteriormente.

Manifiesta, por otro lado, que pudiendo haber solicitado la devolución del IVA soportado tanto un sujeto establecido como uno no establecido, pero no haciéndolo ninguno de ambos en el plazo legalmente establecido por causas no imputables a la Administración tributaria, al primero se le reconoce un derecho que, al segundo, se le niega sin que exista esa necesaria justificación objetiva y razonable de la diferencia de trato constatada.

Las consecuencias jurídicas a que conduce esa disparidad de trato no son de ningún modo razonables (ni, por ende, proporcionadas), "porque la denegación de esa vía alternativa al sujeto no establecido impide recuperar



de forma definitiva un crédito tributario que ostenta frente a la Hacienda Pública, aun encontrándose dentro del plazo general de prescripción del derecho a solicitar la devolución del tributo, y, con ello, se está sometiendo al empresario a soportar definitivamente la carga de un impuesto regido por el principio de neutralidad".

Por último, postula que la sentencia de instancia también vulnera el principio comunitario de equivalencia, que establece que las normas procesales aplicables a reclamaciones de carácter comunitario no deben ser menos favorables que las aplicables a situaciones similares de carácter interno, puesto que "el ordenamiento jurídico español ha previsto internamente-esto es, independientemente de las disposiciones de la Directiva- una vía procedimental para los sujetos establecidos que les permite recuperar créditos tributarios caducados en el plazo general de prescripción de cuatro años; no obstante, el acceso a esa misma vía se le ha denegado a un sujeto no establecido en el TAI, pero sí en la Comunidad, cuando su derecho a obtener la devolución del IVA se le ha caducado en los mismos términos y condiciones que al establecido".

De lo anterior se deriva, a su juicio, que las normas procesales aplicables a reclamaciones basadas en el Derecho de la Unión -el plazo para el ejercicio del derecho a la devolución del IVA de los no establecidos está íntegramente regulado por la Directiva 2008/9/CE- son menos favorables que las aplicables a reclamaciones similares de carácter interno -el plazo para el ejercicio del derecho a la deducción del IVA está regulado autónomamente por cada Estado miembro, en virtud del artículo 183 de la Directiva 2006/112/CE, así como también lo está el plazo adicional para ejercer el derecho a la recuperación de los créditos tributarios de IVA caducados, en virtud de la jurisprudencia y doctrina ya citada, infringiéndose así el referido principio de equivalencia.

Concluye señalando que, "esta afectación del principio de equivalencia aflora también una consecuente quiebra en el principio de efectividad, pues siendo el IVA un impuesto que grava el consumo y debe resultar neutro para el empresario, la denegación de este derecho a los empresarios no establecidos termina implicando para ellos la obligación de soportar un impuesto diseñado por el legislador comunitario para recaer sobre otros agentes económicos".

La Abogacía del Estado, inicialmente, advierte que el propio auto de admisión afirma que "pueden apreciarse ciertas diferencias entre los dos escenarios que la parte recurrente pone en contraste a fin de construir su tesis". Y son, precisamente, estas diferencias las que deben llevar a concluir que no se conculcan los preceptos invocados del TFUE, ni los principios que inspiran la regulación del IVA.

Recuerda, en ese sentido, nuestra sentencia, posterior a las citadas por la recurrente, de 30 de marzo de 2021, rec. cas. 5263/2019.

Sostiene que no existe opción entre acudir al procedimiento especial o, alternativamente, al procedimiento general de devolución. "Ambos supuestos son incompatibles entre sí con respecto al mismo periodo. En este caso, como ya se ha dicho, la propia recurrente optó, sin que la administración se lo indicara, por el procedimiento especial, sin que se discutiera o planteara en torno al IVA cuestión alguna que impidiera el ejercicio temporáneo de su derecho a la devolución. La utilización extemporánea de esa vía le cierra la posibilidad de obtener la devolución del IVA efectivamente soportado por otra vía distinta, en particular, por la general prevista en el artículo 115 LIVA".

Advierte que la sentencia recurrida se refiere en su FJ cuarto a dicha sentencia y concluye a la vista de la motivación empleada por el Tribunal Supremo declarando lo siguiente:

"Fijada como doctrina legal que el plazo para la presentación de la solicitud de devolución establecido en el artículo 31.4 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA) "es un plazo de caducidad que impide obtener la devolución de las cuotas soportadas una vez cumplido, y que no reabre la vía para obtener la devolución por otro procedimiento, en particular, por el procedimiento general de devolución que se regula en el artículo 115 de la Ley 37/1992, y reconocido por la demandante que su gestoría jurídica decidió no presentar la correspondiente solicitud de devolución dentro del plazo reglamentariamente determinado por los desencuentros en relación con el abono de una serie de facturas, difícilmente puede aplicarse un criterio distinto a la doctrina expuesta de la sentencia del TJUE de 21 de junio de 2012, asunto C-294/11, Elsacom y del Tribunal Supremo en sentencia de 30 de marzo de 2021 (casación 5263/2019), posteriores a las citadas en la demanda".

En definitiva, razona la Abogacía del Estado, la aplicación del procedimiento del artículo 119 LIVA o el del artículo 115 no constituye una opción para el contribuyente. No existe opción entre acudir al procedimiento especial o, alternativamente, al procedimiento general de devolución. Ambos supuestos son incompatibles entre sí con respecto al mismo periodo. Son las circunstancias objetivas concurrentes en el solicitante y su actividad durante un determinado periodo de tiempo (el periodo al que se refiere la solicitud) las que determinan qué procedimiento debe seguirse a efectos de obtener las cuotas de IVA soportado en el TAI. De forma





esquemática, "si la entidad no establecida en España no realizó operaciones en el territorio de aplicación del Impuesto respecto de las cuales ostentase la condición de sujeto pasivo, solo podrá acudir al procedimiento del artículo 119 para obtener la devolución de las cuotas soportadas en ese periodo".

Apunta que el recurrente no ha discutido que el procedimiento aplicable fuese el especial del artículo 119 de la Ley del IVA, de manera que "no puede, ante la extemporaneidad de la solicitud, invocar otro procedimiento (el del 115) respecto del cual no cumple las condiciones necesarias para su aplicación (ni estar establecido ni ser sujeto pasivo de entregas o prestaciones en el TAI)".

Llegados a este punto, trata de esclarecer cuáles son las consecuencias de la inobservancia del plazo de presentación de la solicitud.

Al respecto, destaca primeramente que la sentencia del TJUE de 2 de mayo de 2019, *Sea Chefs Cruise Services*, C-133/18, EU:C:2019:354, apartado 39, señala expresamente los efectos derivados de dicho incumplimiento, consistentes en la pérdida del derecho a obtener la devolución en estos términos:

"En efecto, en lo que se refiere al plazo para la presentación de una solicitud de devolución, establecido en el artículo 7 de la Directiva 79/1072, en el que figura la expresión "a más tardar", reproducida en el artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2008/9, el Tribunal de Justicia consideró que esta expresión es una precisión que indica con suma claridad que después de la expiración del plazo establecido a tal efecto ya no puede presentarse válidamente una solicitud de devolución y que, por consiguiente, tal plazo es un plazo de caducidad, cuya inobservancia conlleva la extinción del derecho a la devolución del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de junio de 2012, *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, apartados 26 y 33)".

Y precisa, en segundo lugar, que la sentencia del TJUE de 21 de octubre de 2021, *Wilo Salmson France*, C-80/20, EU:C:2021:870, declara que el plazo de caducidad establecido en el artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2008/9 para presentar una solicitud de devolución está establecido en interés de la seguridad jurídica.

Después defiende, además, que es fundamental destacar que la situación que examinó el Tribunal Supremo en las sentencias citadas por la recurrente en apoyo de su tesis se refiere a situaciones de hecho diferentes a la que nos ocupa. Así, la sentencia de 4 de julio de 2007, rec. cas. 96/1992 se refiere a un supuesto en el que se denegó el derecho de la entidad fiscal recurrente a recuperar determinadas cuotas correspondientes a un IVA proveniente de la declaración-liquidación del tributo perteneciente al ejercicio de 1993, donde, por lo tanto, nació tal derecho, ya que se produjo un exceso de cuotas, que al no poder ser compensado en dicho ejercicio, pasaron, por voluntad del contribuyente, a la mecánica de compensación, en el plazo marcado por la ley, en futuros ejercicios. Y la sentencia de 20 de septiembre de 2013, rec. cas. 4348/2012, se refería a un supuesto en el que la Administración había denegado al contribuyente el derecho a recuperar las cuotas correspondientes al IVA proveniente de la declaración-liquidación del tributo, perteneciente a un ejercicio al haber transcurrido el periodo de cuatro años establecido para compensar dichas cuotas. Y, en tal periodo se había producido un exceso de cuotas que, al no poder ser compensado en el mismo ejercicio, pasaron, por voluntad del contribuyente, a la mecánica de la compensación en futuros ejercicios.

Por lo tanto, razona que la jurisprudencia del TS aplicable a los empresarios establecidos, que el recurrente intenta esgrimir, se refiere a situaciones jurídico tributarias no equiparables con las solicitudes de devolución de IVA por parte de no establecidos:

(i) En el caso de empresarios establecidos que optan por solicitar la compensación del IVA no deducido y que después no compensan, de facto, el TS reconoce la existencia de dos derechos diferenciados: "1) el derecho de compensar las cuotas deducibles soportadas de IVA devengadas en el periodo de liquidación o dentro del plazo de 5 años (ahora 4), (2) si no ejerce dicho derecho -produciéndose entonces la caducidad del derecho a la compensación- está facultado para solicitar la devolución de dichas cuotas dentro del plazo de prescripción de 4 años." ( STS de 6 de julio de 2021, RC, 635/2020). Es decir, existe en este caso una dualidad de derechos";

(ii) En cambio, en el caso de empresarios no establecidos, el derecho ejercitado desde el momento en que se presenta la solicitud electrónica en el Estado miembro de establecimiento, es directamente el de solicitud de la devolución del IVA soportado.

Observa que no cabe hablar, en el presente supuesto, de dualidad de derechos, de suerte que "abrir un nuevo plazo de solicitud de la devolución como pretende el recurrente, una vez caducado el propio derecho de devolución, privaría de efectos al plazo previsto en la normativa comunitaria para ese derecho, o lo que es lo mismo, supondría alargar de facto el plazo para ejercitar un único derecho: el derecho a solicitar la devolución, contraviéndose así la Directiva 2008/9/CE y la jurisprudencia del TJUE que, como arriba se expone, ha manifestado de forma clara y precisa que la inobservancia del plazo de caducidad del art. 15 de la Directiva 2008/9/CE conlleva la extinción del derecho a la devolución del IVA".



Advierte que la recurrente va más allá, indicando que no pretende obtener la devolución de las cuotas de IVA por la vía del artículo 115 de la LIVA, sino "mediante el mismo procedimiento *ad hoc* reconocido por ese TS en sus sentencias de 4 de julio de 2007, rec. cas. 96/202, y de 20 de septiembre de 2013, rec. cas. 4348/2012, para los sujetos pasivos establecido en el TAI". Denuncia por ello una diferencia de trato entre las personas establecidas y las no establecidas, en relación con un derecho no regulado en la Directiva IVA (el de la recuperación del impuesto tras la finalización del plazo de caducidad).

Recuerda que la sentencia recurrida, en cambio, declara que la resolución del TEAC impugnada resolvió que no existe discriminación en contra de la recurrente y que no se vulnera el principio de neutralidad del impuesto.

Teniendo en cuenta que el único derecho que asiste al contribuyente no establecido, es el de solicitar directamente la devolución del IVA soportado (obviamente, ante la ausencia de cuotas de IVA a ingresar en España por el no establecido, no puede solicitarse primero la compensación y, en su caso, luego la devolución) considera la Abogacía del Estado que lo que debería compararse a efectos de determinar si se quiebra el principio de igualdad y equivalencia es el plazo de presentación de la solicitud que regula el artículo 15.1 de la actual Directiva 2008/9/CE con el plazo de 4 años para solicitar la devolución del que los empresarios sí establecidos disponen, según jurisprudencia del TS, una vez caducado el plazo de compensación del IVA no deducido.

Esta divergencia de plazos ya ha sido reconocida y aceptada por la jurisprudencia comunitaria y nacional, destaca la Abogacía del Estado. En este sentido, el TS se pronunció sobre el plazo de presentación de solicitudes de devolución de IVA por no establecidos en la sentencia de 30 de marzo de 2021, rec. cas. 5263/2019. En ella, el TS, apoyándose en jurisprudencia del TJUE ( STJUE de 21 de junio de 2012, Elsacom, C-294/11, EU:C:2012:382 y STJUE de 21 de marzo de 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204), concluye la imposibilidad de aplicar los plazos de prescripción propios, transcribiendo el siguiente párrafo de la STJUE de 21 de junio de 2012, Elsacom, C-294/11, EU:C:2012:382, apartado 31, que se considera de especial relevancia en el asunto que nos ocupa:

"En efecto, si se hubiera de interpretar el plazo de seis meses previsto en el artículo 7, apartado 1, párrafo primero, última frase, de la Octava Directiva IVA (antigua Directiva 79/1072/CEE) como un plazo indicativo, la consecuencia de ello sería que los Estados miembros estarían autorizados para aplicar su propia normativa en materia de prescripción de derechos, más rigurosa en su caso, de modo que en ese último supuesto serían los plazos derivados de esa normativa nacional los que en definitiva determinarían el período del que disponen los sujetos pasivos para presentar una solicitud de devolución del IVA. Ahora bien, los plazos en materia de prescripción extintiva de derechos no están armonizados en la Unión y por tanto pueden variar de un Estado miembro a otro. Tal interpretación sería contraria por tanto al objetivo pretendido por la Octava Directiva IVA de "poner fin a las divergencias entre las disposiciones actualmente vigentes en los Estados miembros".

La regulación de un plazo armonizado para presentar la solicitud de devolución, precisamente, busca asegurar la igualdad de trato a todas las empresas que soporten IVA en un Estado miembro distinto del propio, independientemente de cuál sea ese otro Estado.

Según la Abogacía del Estado la comparación debe efectuarse entre empresas que se encuentran en igualdad de condiciones (no establecidas en el estado miembro donde se soporta el IVA), en el sentido de estar sometidas a las mismas obligaciones materiales y formales. No debe, en cambio, equipararse o compararse plazos y obligaciones de empresas en situaciones jurídico-tributarias diferentes, esto es, empresas establecidas con no establecidas. Las primeras están sometidas a una serie de obligaciones materiales y formales, incluida la llevanza de contabilidad en España, llevanza y mantenimiento de registros de facturas emitidas y recibidas, etc., obligaciones que no son predicables respecto de las empresas no establecidas.

Interpreta que no tienen que equipararse los plazos de ejercicio de determinados derechos (en este caso, el derecho a la devolución del IVA soportado en España) de empresas establecidas y no establecidas, de la misma manera que tampoco son iguales las obligaciones tributarias, incluidas las formales, de unas y otras empresas.

Piensa que los plazos de empresas no establecidas con los de las establecidas conllevaría diferencias de trato para una misma empresa en función del país de la UE donde se haya soportado el IVA. Esta divergencia es, precisamente, la que pretende evitar la normativa comunitaria, tal y como ha señalado expresamente el TJUE.

En consecuencia, entiende que los principios de igualdad tributaria, no discriminación y equivalencia entre establecidos y no establecidos se alcanzarían "bien reconociendo determinadas diferencias (como actualmente ocurre), o bien previa armonización de todos los elementos de la obligación tributaria (no solo del plazo de presentación). Esto es, unificando tanto los plazos que los distintos Estados miembros disponen



para ejercitar el derecho a de deducción/devolución para las empresas establecidas, y luego equiparándolo al de las no establecidas. Y armonizando también las obligaciones formales que las empresas establecidas y las no establecidas deben cumplir (como la llevanza de libros registros de las operaciones localizadas en el TAI). Actualmente, esa armonización completa no existe".

En este mismo sentido, la sentencia del TS de 19 de octubre de 2007, rec. cuestión de ilegalidad 1/2007, concluía que nos encontramos ante "regulaciones diferentes para casos diferentes".

Destaca además que la propia Directiva 2008/9/CE vela por el cumplimiento de los principios de igualdad tributaria y no discriminación respecto a las empresas establecidas, esgrimidos por el recurrente, cuando en el último párrafo de su artículo 5 señala que "el derecho a devolución del impuesto soportado se determinará con arreglo a la Directiva 2006/112/CE, según se aplique en el Estado miembro de devolución".

Es decir, los requisitos materiales para tener derecho a la devolución son los mismos para entidades establecidas en España que para establecidas en otros Estados miembro, lo cual no es óbice para que el plazo para el ejercicio del derecho pueda ser diferente, como de hecho supone la propia Directiva 2008/9/CE.

Para la Abogacía del Estado, la voluntad del legislador comunitario de armonizar todos los aspectos de este procedimiento con el objeto de evitar distorsiones en el mercado común es evidente a lo largo de toda la Directiva 2008/9/CE, y se manifiesta en la regulación expresa y armonizada no solo del plazo de presentación de solicitudes, sino también de los demás aspectos del procedimiento de devolución aplicable, especificando tanto los requisitos materiales como formales para presentar la solicitud y obtener la misma, así como las fases de tramitación y resolución (a modo de ejemplo, los artículos 8 a 12 regulan detalladamente cuál debe ser el contenido de la solicitud, los artículos 16 y 17 el periodo e importe de la solicitud, el artículo 18 las condiciones para la admisión y envío de la solicitud al Estado de devolución, el art 20 establece la posibilidad de requerir información adicional tanto al propio interesado como a terceros y el plazo de contestación, los artículos 20 y 21 el plazo de resolución, el artículo 22 el plazo para abonar las cantidades acordadas y las condiciones de la cuenta corriente de devolución, etc).

Advierte que el procedimiento se unifica, como todo armonizado, intencionadamente, para evitar que circunstancias particulares de un Estado miembro puedan afectar a las decisiones de compra de bienes o servicios del operador no establecido, creando competencia desleal entre los socios comunitarios y afectando artificialmente al tráfico intracomunitario.

Concluye que "permitir presentar solicitudes más allá del plazo establecido al efecto de forma armonizada, cualquiera que sea el mecanismo para ello, introduciría distorsiones en el régimen de devolución según el Estado donde se hayan soportado cuotas, rompiéndose el equilibrio buscado por la norma comunitaria.

Estamos, por tanto, en ambos casos ante situaciones diferentes. Admitir vías alternativas para obtener la devolución sería tanto como eliminar el plazo de caducidad establecido para ello en la propia Directiva 2008/9/CE, y romper con la armonización buscada por el legislador comunitario.

En cualquier caso, resulta difícil considerar contraria a los principios de la UE una normativa que precisamente aplica los parámetros fijados por las propias instituciones de la UE".

### **TERCERO.- El criterio de la Sala.**

La normativa aplicable está representada, por un lado, por la Directiva IV, que en sus artículos 170 y 171 establece respectivamente:

"Artículo 170.

Todo sujeto pasivo que, con arreglo al artículo 1 de la Directiva 86/560/CEE, al artículo 2, punto 1, y al artículo 3 de la Directiva 2008/9/CE y al artículo 171 de la presente Directiva, no esté establecido en el Estado miembro en el que realice las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con IVA, tendrá derecho a obtener la devolución de dicho impuesto en la medida en que los bienes o servicios se utilicen para las operaciones siguientes: (...).

Artículo 171

La devolución del IVA en favor de los sujetos pasivos que no estén establecidos en el Estado miembro en el que realicen las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con el IVA, pero que estén establecidos en otro Estado miembro, se efectuará según las normas de desarrollo previstas por la Directiva 2008/9/CE [...]."

Y, por otro, por el artículo 15.1 de la 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, cuyo tenor es el siguiente:

"1. La solicitud de devolución deberá presentarse al Estado miembro de establecimiento a más tardar el 30 de septiembre del año civil siguiente al período de devolución. La solicitud de devolución se considerará como presentada únicamente si el solicitante ha facilitado toda la información exigida en los artículos 8, 9 y 11. [...]".

Además, el derecho interno dispone, de una parte, en el artículo 119. Uno de la LIVA, que: "Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en dicho territorio, de acuerdo con lo previsto en este artículo y con arreglo a los plazos y al procedimiento que se establezcan reglamentariamente [...]"; y de otra, en el artículo 31.4 del RIVA que "El plazo para la presentación de la solicitud de devolución se iniciará el día siguiente al final de cada trimestre natural o de cada año natural y concluirá el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refiera".

El asunto C-669/21, Gencoal, referido a una petición de decisión prejudicial presentada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal de Primera Instancia de Oporto, Juzgado Central de lo Civil de Póvoa de Varzim (Portugal) mediante resolución de 21 de octubre de 2021, que fue registrada en el Tribunal de Justicia el 9 de noviembre de 2021, se declaró inadmisibile por el auto del Tribunal de Justicia, Sala Décima, de 14 de noviembre de 2022. La cuestión prejudicial era del siguiente tenor: "¿El artículo 31, apartados 1 y 4, del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento español del IVA, y el artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2008/9/CE, de 12 de febrero de 2008, al disponer, en el primer caso, que el plazo para la presentación de la solicitud de devolución del IVA por los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto pero establecidos en la Comunidad [Unión Europea] se iniciará el día siguiente al final de cada trimestre natural o de cada año natural y concluirá el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refiera, y, en el segundo, que la solicitud de devolución deberá presentarse al Estado miembro de establecimiento a más tardar el 30 de septiembre del año civil siguiente al período de devolución, violan el principio de neutralidad fiscal (con consecuencias para la neutralidad en el ámbito de la competencia y el principio de igualdad en la vertiente de prohibición de discriminación) que resulta del sistema común del IVA derivado de los considerandos 4, 5 y 7 y de los artículos 167, 170, 171 y 178 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, así como del derecho fundamental plasmado en el artículo 41, apartado 1, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea?".

Por tanto, a fecha de hoy no existe un pronunciamiento de fondo, específico sobre la cuestión que ahora nos ocupa.

La sentencia del TJUE de 16 de mayo de 2024, Slovenské Energetické Strojárne, C-746/22, apartado 35, declara que "Al igual que el derecho a deducción, el derecho a la devolución constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión y, en principio, no puede limitarse. Este derecho puede ejercitarse inmediatamente respecto a la totalidad de las cuotas que hayan gravado las operaciones anteriores. El régimen de deducciones y, consiguientemente, de devoluciones 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 garantiza, por lo tanto, 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 ( sentencia de 21 de octubre de 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, apartado 36 y jurisprudencia citada)".

Nath S.R.L invoca, en su favor, nuestra sentencia de 4 de julio de 2007, rec. cas. 96/2022, relativa a sujetos establecidos en el territorio de aplicación del impuesto. Pocos meses después, en el marco de la cuestión de ilegalidad 1/2007, dictamos la sentencia de 19 de octubre de 2007, en cuyo fundamento jurídico cuarto declaramos:

"El Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea prohíbe toda discriminación por razón de nacionalidad en su art. 12. Pudiera alegarse que el art. 31 del Real Decreto 1624/1992 vulnera el principio de no discriminación ya que el plazo concedido a los sujetos pasivos establecidos en España para solicitar la devolución de las cuotas de IVA soportadas es de cuatro años desde la fecha de venta ( art. 99 de la Ley 37/1992), mientras que para los comunitarios no establecidos se fija un plazo de seis meses. Pero la Sala entiende que el precepto de referencia del Reglamento español se ajusta, respecto de este requisito temporal, al dictado de la Octava Directiva comunitaria y al principio de no discriminación por razón de nacionalidad. Nótese que el mismo trato reciben los empresarios o profesionales españoles establecidos en España que los empresarios o profesionales comunitarios establecidos en España, puesto que el plazo será de cuatro años en cuanto al



régimen general del art. 115 de la Ley 37/1992; si se trata de no establecidos, es lo mismo si se trata de un comunitario establecido en cualquier Estado miembro o de un español establecido en otro Estado miembro: a los dos les sería de aplicación el plazo de seis meses para solicitar la devolución.

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

Existe, pues, una regulación específica en el art. 119 de la Ley 37/1992, completada con lo dispuesto en el art. 31.1.3 del Real Decreto 1624/1992 para el supuesto que nos ocupa; y, precisamente por ser específica, es aplicable con preferencia a la regulación general, que en realidad contempla otro supuesto de hecho, cual es el caso de sujetos residentes en el territorio de aplicación del IVA. En realidad, más que encontrarnos ante un supuesto de norma general y otro especial, nos encontramos ante un supuesto de regulaciones diferentes para casos diferentes".

En una situación como la controvertida, deben ponderarse las obligaciones que recaen sobre el sujeto pasivo y las que corresponden a la Administración tributaria nacional. Así pues, procede recordar que el sujeto pasivo es el que mejor puede conocer la realidad de las operaciones para las que presenta una solicitud de devolución y que, por lo tanto, al menos en cierta medida, debe soportar las consecuencias de su propio comportamiento administrativo, en particular, la presentación de su solicitud en plazo.

No puede olvidarse que la solicitud de devolución, correspondiente al ejercicio 2021, presentada por Nath S.R.L. se produjo el 23 de octubre de 2014, una solicitud de devolución del IVA. La solicitud fue denegada por acuerdo de 26 de enero de 2015 del jefe del Área Ejecutiva de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, al apreciar que dicha solicitud de devolución se había efectuado fuera del plazo legalmente previsto que, para el concreto caso, había finalizado el 30 de septiembre de 2012, es decir, más de dos años antes.

Según la sentencia de 21 de octubre de 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, apartado 47, en el marco de su jurisprudencia relativa a la posibilidad de que los Estados miembros establezcan un plazo de caducidad en materia de deducción del IVA, el Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de señalar que un plazo de caducidad cuya terminación tiene el efecto de sancionar al contribuyente insuficientemente diligente, no puede considerarse incompatible con el régimen establecido por la Directiva 2006/112, 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 el IVA (principio de efectividad) (sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen/Comisión, C-533/16, EU:C:2018:204, párrafo 47).

En ciertas condiciones (sentencias de 21 de marzo de 2024 Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, C-606/22, apartado 24 y de 16 de mayo de 2024, Slovenské Energetické Strojárne, C-746/22, apartado 51) "la Administración tributaria del Estado miembro de que se trate vulneraría de forma desproporcionada el principio de neutralidad del IVA dejando a cargo del sujeto pasivo el IVA a cuya devolución tiene derecho, cuando el sistema común del IVA tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas (sentencia de 21 octubre de 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, apartado 55)".

No es el caso, en esta ocasión.

Según la sentencia de 21 de octubre de 2021, CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, apartado 38 "el propio artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2008/9 establece que la solicitud de devolución deberá presentarse al Estado miembro de establecimiento "a más tardar el 30 de septiembre del año civil siguiente al período de devolución". Se trata de un plazo de caducidad cuya inobservancia conlleva la extinción del derecho a la devolución del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de junio de 2012, Elsacom, C-294/11, EU:C:2012:382, apartados 26 y 33, y de 2 de mayo de 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, apartado 39). En efecto, la posibilidad de presentar una solicitud de devolución del IVA sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la administración tributaria, no se pueda poner en discusión de forma indefinida (véase, por analogía, la sentencia de 21 de junio de 2012, Elsacom, C-294/11, EU:C:2012:382, apartado 29 y jurisprudencia citada)[...]



A este respecto, el Tribunal de Justicia ha reconocido que es compatible con el Derecho de la Unión establecer plazos razonables de recurso de carácter preclusivo en interés de la seguridad jurídica, que protege tanto al contribuyente como a la Administración afectados. En efecto, tales plazos no hacen imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión, aun cuando, por definición, el transcurso de estos plazos dé lugar a la desestimación, total o parcial, de la acción ejercitada ( sentencias de 14 de junio de 2017, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, apartado 42 y jurisprudencia citada, y de 2 de julio de 2020, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, apartado 32 y jurisprudencia citada)".

Nath S.R.L por su condición de no establecida que realiza adquisiciones en el territorio de aplicación del impuesto, queda sometida a un régimen especial de devolución cuyas normas debe cumplir, sin que pueda pretender que se le aplique el régimen de devolución previsto para sujetos pasivos establecidos. La STS invocada por la recurrente de 4 de julio de 2007 (casación para la unificación de doctrina 96/2002) se refiere a la interpretación del régimen establecido en el art. 99, en relación con el 100 y el 115 de la LIVA, y sobre la posibilidad de compensación o deducción prevista, distinto al régimen especial de devoluciones del artículo 119 aplicable a Nath S.R.L.

La interpretación que acoge la sentencia del TJUE de 21 de junio de 2012, asunto C294/11, *Elsacom*, en la que concluye que el plazo que recoge la Octava Directiva IVA en su artículo 7.1, cuya relación con la Directiva 2008/9/CE analiza la misma sentencia, para solicitar la devolución por los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, es un plazo de caducidad, y que más allá del mismo no puede ser presentada la solicitud. No existe, pues, discriminación, en tanto en cuanto, las situaciones son diferentes. Cae, por tanto, por su parte, toda la argumentación de Nath S.R.L., puesto que todas sus alegaciones se asientan sobre la premisa de la discriminación. No ha sido el caso, ni desde la perspectiva europea ni desde la perspectiva interna, puesto que, insistimos, las situaciones son distintas.

Recuérdese que estima infringidos la libertad de establecimiento ( artículo 49 y ss. del TFUE) y los principios de igualdad tributaria ( artículo 31.1 de la CE), no discriminación ( artículo 18 de la CE) y equivalencia, con respecto a la jurisprudencia establecida por ese TS y acogida como practica administrativa acerca de la posibilidad de recuperar cuotas de IVA soportado para sujetos pasivos establecidos en el territorio de aplicación del impuesto una vez transcurrido el plazo de caducidad para solicitar su devolución.

No está amparo por el derecho de la Unión Europea ni avalado por la jurisprudencia europea e internar abrir un nuevo plazo de solicitud de la devolución, que es lo que pretende Nath S.R.L, después de la caducidad del propio derecho de devolución, una especie de rehabilitación del plazo para ejercitar un único derecho: el derecho a solicitar la devolución, contravieniéndose de ese modo la Directiva 2008/9/CE y la jurisprudencia del TJUE, que ha declarado que la inobservancia del plazo de caducidad del art. 15 de la Directiva 2008/9/CE lleva aparejada la extinción del derecho a la devolución del IVA.

Por ello, la doctrina que fijamos es la siguiente: La libertad de establecimiento y los principios de igualdad tributaria, no discriminación y equivalencia no se oponen a la denegación, a un sujeto no establecido en el territorio de aplicación del impuesto (TAI), pero sí en la Unión Europea, de la devolución de cuotas de IVA soportado en el TAI por presentar la solicitud tras haber transcurrido el plazo previsto en el artículo 31.4 del RIVA.

#### **CUARTO.- Resolución de la pretensión de las partes.**

Nath S.R.L. solicita que dictemos sentencia por la que, estimando el recurso, anulemos la sentencia recurrida y, resolviendo dentro de los términos en que se planteó el debate en la instancia, estimemos el recurso contencioso- administrativo interpuesto y, en consecuencia, anulemos el acuerdo de desestimación de la solicitud de devolución presentada y reconozcamos el derecho a la recuperación de los créditos tributarios de referencia.

Recuérdese que, como se indica en los antecedentes, subsidiariamente, solicita el planteamiento de cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Pues bien, como declara la sentencia del Tribunal de Justicia, de 11 de junio de 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, al aplicar el Derecho interno, el juez nacional está obligado a interpretarlo en la medida de lo posible a la luz de la letra y de la finalidad de la directiva de que se trate para alcanzar el resultado que esta persigue y atenerse así a lo dispuesto en el artículo 288 TFUE, párrafo tercero. Esta obligación de interpretación conforme al Derecho nacional es inherente al régimen del Tratado FUE, en la medida en que permite al juez nacional garantizar, en el marco de sus competencias, la plena efectividad del Derecho de la Unión cuando resuelve los litigios de que conoce (apartado 47).



En esta ocasión, ha resultado posible interpretar la normativa nacional conforme a las exigencias del Derecho de la Unión y la jurisprudencia del TJUE que la ha interpretado. Por tanto, no es preciso, plantear cuestión prejudicial, puesto que la cuestión que se suscita está aclarada.

Por su parte, la Abogacía del Estado mantiene que las pretensiones de la recurrente deben ser desestimadas.

Por todas las razones expuestas, declaramos no haber lugar al recurso de casación, lo que comporta la confirmación de la sentencia recurrida y con ella, de las resoluciones y actos administrativos recurridos.

**QUINTO.-** *Sobre las costas.*

En relación con las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

Primero. Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Tercero.

Segundo. No haber lugar al recurso de casación núm. 8994/2022, interpuesto por el procurador de los tribunales, don Jacobo Gandarillas Martos, en representación de la mercantil Nath S.R.L, contra la sentencia dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el 19 de octubre de 2022, en el recurso núm. 988/2020, sobre impuesto sobre el valor añadido, ejercicio 2011, de forma que los actos y resoluciones recurridas se confirman.

Tercero. Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expuestos en el último fundamento de derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.