



Roj: **STS 4755/2024 - ECLI:ES:TS:2024:4755**

Id Cendoj: **28079130022024100288**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **26/09/2024**

Nº de Recurso: **4373/2022**

Nº de Resolución: **1514/2024**

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

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAC, 24-01-2013,**

**SAN 3806/2016,**

**ATS 5029/2017,**

**STS 3091/2018,**

**AAN 3201/2020,**

**PTJUE 225/2021,**

**SAN 892/2022,**

**ATS 1574/2024,**

**STS 4755/2024**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.514/2024**

Fecha de sentencia: 26/09/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4373/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 17/09/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 6

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4373/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

**TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**



## Sección Segunda

### Sentencia núm. 1514/2024

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 26 de septiembre de 2024.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **4373/2022**, interpuesto por el procurador don Manuel Sánchez-Puelles González- Carvajal, en nombre y representación de **GENERAL ELECTRIC AUTO SERVICE LEASING GMBH**, contra la sentencia de 1 de marzo de 2022, dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 152/2013. Ha comparecido como recurrido el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ESTADO**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.**

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 1 de marzo de 2022, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

*"[...] Desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por GENERAL ELECTRIC AUTO SERVICE LEASING GMBH contra la resolución de 24 de enero de 2013 del Tribunal Económico Administrativo Central, confirmado los acuerdos de 1 de febrero de 2010, dictados por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria por ser ajustados a Derecho, sin expresa condena en costas [...]"*

### **SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. Notificada la sentencia, el procurador don Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, en nombre de General Electric Autoservice Leasing GMBH, presentó escrito de preparación de recurso de casación el 19 de mayo de 2022.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identificaron como normas que debían ser interpretadas el artículo 93.1, en relación con los artículos 33 y 103 LJCA y 18.2 de la LOPJ y los artículos 3 y 7.1 de la Octava Directiva 79/1072/CEE, de 6 de diciembre de 1979, el artículo 119 de la LIVA y artículo 31 RIVA.

3. La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El Procurador Sr. Sánchez-Puelles González-Carvajal, en la citada representación, ha comparecido como recurrente el 17 de junio de 2022; y el Abogado del Estado, en la propia, como recurrido, lo ha hecho el 10 de junio de 2022, dentro ambos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

### **TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.**

La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 12 de febrero de 2024, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

*"[...] Determinar, en aquellos supuestos en los que una sentencia que decide un recurso de casación ordene, conforme el artículo 93.1 in fine LJCA, la retroacción de actuaciones al momento anterior al dictado de la sentencia de instancia que ha sido casada, para que el órgano judicial decisor emita otra sentencia en la que, valorando las pruebas indebidamente preteridas, se pronuncie sobre el cumplimiento de los requisitos materiales para el reconocimiento del derecho controvertido, si ese órgano judicial ejecutante puede anteponer el análisis de otros requisitos formales cuyo eventual incumplimiento no había sido objeto de anterior discusión y que*

determina, a juicio del órgano judicial de instancia, la improcedencia de cumplir lo ordenado por la sentencia de casación.

En caso de responderse afirmativamente a la anterior cuestión, esclarecer si el artículo 119 de la Ley del IVA y el artículo 31 del Reglamento del IVA, en relación con los artículos 3 y 7.1 de la Octava Directiva del IVA, en las respectivas redacciones aplicables *ratione temporis*, permiten fundar la pérdida del derecho a la devolución del IVA de sujetos no establecidos en el TAI, cuando la solicitud se hubiera presentado en plazo, pero la documentación en la que se pretenda fundar el derecho se aporte posteriormente ante el órgano económico-administrativo o judicial; sin que conste acreditada la transgresión, por el sujeto solicitante, de las exigencias de la buena fe o la existencia de abuso del derecho.

En particular, discernir si la eventual pérdida del derecho a la devolución por los motivos anteriores resulta compatible con los principios de efectividad y equivalencia del Derecho de la Unión Europea en relación con la jurisprudencia sobre la posibilidad de aportación de pruebas en vía de revisión administrativa o en vía judicial contenida, entre otras, en las SSTs de 20 de abril de 2017 (rec. 615/2016) y de 10 de septiembre de 2018 (rec. 1246/2017) [...]."

2. El procurador de la recurrente -GE-, interpuso recurso de casación en escrito de 25 de marzo de 2024, en el que se solicita lo siguiente :

"[...] sentencia por la que con estimación del recurso interpuesto, acuerde:

1. - Que se declare la nulidad de la sentencia impugnada, con directo reconocimiento de las devoluciones solicitadas, al apreciarse que la actuación enjuiciada vulneró los derechos fundamentales del obligado tributario, con imposición de las costas del recurso a la parte recurrida;

2. - Que, cuando menos, se declare la anulabilidad de dicha sentencia, por no resultar sus planteamientos ajustados al ordenamiento tributario ni tampoco resultar respetuosos con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea;

3. - Que, como consecuencia de la estimación del recurso de casación y la consiguiente declaración de nulidad o anulación de la sentencia impugnada, el Tribunal Supremo:

Reconozca de modo directo el derecho a la percepción de las devoluciones solicitadas;

a) Subsidiariamente, ordene la retroacción a la Sala de instancia a fin de que examine las pruebas (por dos veces) preteridas, bajo los principios de buena fe y lealtad procesal, alcanzado una resolución en cuento al fondo en Derecho;

b) Nuevamente a título subsidiario, ordene la remisión de las actuaciones y del expediente, junto con la totalidad del acervo probatorio suministrado, a la oficina gestora competente para la revisión material de las pruebas, para que efectúen la tarea que les compete [...]."

#### **CUARTO.- Oposición al recurso de casación.**

El Abogado del Estado, dedujo oposición el 21 de mayo de 2024, y pide:

"[...] Las pretensiones de la recurrente deben ser desestimadas, por las razones expuestas en el apartado anterior. En cuanto a la fijación de jurisprudencia, creemos que la cuestión de interés casacional merece la siguiente respuesta:

En aquellos supuestos en los que una sentencia que decide un recurso de casación ordene, conforme al artículo 93.1 in fine LJCA, la retroacción de actuaciones al momento anterior al dictado de la sentencia de instancia que ha sido casada, para que el órgano judicial decisor emita otra sentencia en la que, valorando las pruebas indebidamente preteridas, se pronuncie sobre el cumplimiento de los requisitos materiales para el reconocimiento del derecho controvertido, ese órgano judicial ejecutante puede, al amparo de su independencia judicial, anteponer el análisis de otros requisitos formales cuyo eventual incumplimiento no había sido objeto de anterior discusión y que determina, a juicio del órgano judicial de instancia, la forma de cumplir lo ordenado por la sentencia de casación.

El artículo 119 de la Ley del IVA y el artículo 31 del Reglamento del IVA, en relación con los artículos 3 y 7.1 de la Octava Directiva del IVA, en las respectivas redacciones aplicables *ratione temporis*, permiten fundar la pérdida del derecho a la devolución del IVA de sujetos no establecidos en el TAI, cuando la solicitud se hubiera presentado en plazo, pero la documentación en la que se pretenda fundar el derecho se aporte posteriormente ante el órgano económico-administrativo o judicial; sin que conste acreditada la transgresión, por el sujeto solicitante, de las exigencias de la buena fe o la existencia de abuso del derecho.



*La eventual pérdida del derecho a la devolución por los motivos anteriores resulta compatible con los principios de efectividad y equivalencia del Derecho de la Unión Europea en relación con la jurisprudencia sobre la posibilidad de aportación de pruebas en vía de revisión administrativa o en vía judicial [...]*".

#### **QUINTO.- Vista pública y deliberación.**

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 17 de septiembre de 2024, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

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

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si, cuando una sentencia que decide un recurso de casación ordene, conforme el artículo 93.1 *in fine* LJCA, la retroacción de actuaciones para que el órgano judicial decisor emita otra sentencia en la que, valorando las pruebas indebidamente preteridas, se pronuncie sobre el cumplimiento de los requisitos materiales para el reconocimiento del derecho controvertido, el órgano ejecutante puede anteponer otros requisitos formales cuyo eventual incumplimiento no había sido objeto de anterior discusión y que determina, a juicio del órgano judicial de instancia, la improcedencia de cumplir lo ordenado por la sentencia de casación.

#### **SEGUNDO.- Resumen de los hechos relevantes para la decisión de esta casación, con especial énfasis en los hitos procesales, según los recoge el auto de admisión, que se exponen de forma resumida:**

En efecto, es primordial en este recurso dar a conocer los pormenores procesales que lo jalonan, dado que su exacta comprensión es la base necesaria para la decisión que podamos adoptar, lo que hacemos de forma sintética.

**1º.- Solicitud de devolución.** GE Auto Service -GE- es una mercantil establecida en Alemania que, los días 30 de junio de 2006 y 29 de junio de 2007, presentó sendas solicitudes de devolución del IVA soportadas en España por un sujeto no establecido en el territorio del impuesto -TAE- (modelo 361), 2005 y 2006, por importes respectivos de 407.396,49 y 385.600,81 euros. A la vista de las solicitudes, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria emitió requerimientos a GE para que aportara documentación que acreditase los requisitos para el derecho a la devolución. No habiendo presentado toda la documentación, la ONGT denegó las solicitudes el 18 de febrero de 2009, aunque la mercantil aportó determinada documentación tras su dictado, pero antes de su notificación.

**2º.- Recurso de reposición.** Contra dicha denegación, GE formuló recurso de reposición, en el que se le volvió a requerir la misma documentación que, no presentada, motivó su desestimación el 1 de febrero de 2010.

**3º.- Reclamaciones económico-administrativas.** Interpuestas sendas reclamaciones ante el TEAC, GE aportó nueva información adicional para acreditar el derecho a la devolución del IVA. Las reclamaciones se desestimaron el 24 de enero de 2013 por estas razones: (i) las pruebas nuevas en vía económico-administrativa no eran admisibles, ni procedía su análisis; y (ii) la documentación que sí había sido aportada ante los órganos de gestión no acreditaba el cumplimiento de los requisitos para la devolución (art. 119 LIVA).

**4º.- Primera sentencia de la Sala de instancia.** Contra tal resolución, GE interpuso recurso judicial, desestimado el 22 de septiembre de 2016 por la Sección 6ª de la Audiencia Nacional, que confirmó el criterio del TEAC.

**5º.- Sentencia de casación.** Frente a esa primera sentencia, GE interpuso recurso de casación, que culminó con la sentencia de esta Sección Segunda de 10 de septiembre de 2018 (rec. nº 1246/2017). La sentencia estimó el recurso de casación y ordenó la retroacción en estos términos literales:

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

El fallo deriva de la constatación, entre otros aspectos, de estos:

*"[...] hubiera sido posible excluir la actividad probatoria en sede económico-administrativa en los casos de mala fe o abuso de derecho. Ocurre, sin embargo, que no hay en el procedimiento que nos ocupa la más mínima imputación a la entidad recurrente de un comportamiento de aquella clase, ni una calificación de esa naturaleza aparece en los razonamientos del TEAC o de la Sala de la Audiencia Nacional (que, a lo sumo, reprochan a la*



entidad cierta desidia, retraso o negligencia en el cumplimiento de los requerimientos previos)" (FJ 6º.1). "[...] ni en el procedimiento de comprobación limitada que se inició tras formularse las peticiones de devolución, ni en la vía económico-administrativa (ante el TEAC), ni en sede judicial (ante la Audiencia Nacional) se ha cuestionado el derecho pretendido por incumplimiento de los requisitos formales exigidos por la normativa interna española" (FJ 5º.2).

**6º.- Retroacción de actuaciones, cuestión prejudicial ante el TJUE y segunda sentencia de la Audiencia Nacional.**

Remitidas las actuaciones a la Audiencia Nacional para cumplir lo ordenado, la Sección 6ª planteó cuestión prejudicial ante el TJUE, que dudaba que la ejecución de la sentencia del Tribunal Supremo fuera compatible con el Derecho de la Unión Europea y, en especial, con el límite temporal para el derecho a la devolución previsto en la Directiva 79/1072/CEE, de 6 de diciembre de 1979, la que dio lugar a la STJUE de 9 de septiembre de 2021 (C-294/20).

En otras palabras, lo que se pretendía era cuestionar ulteriormente los términos claros y precisos de nuestro fallo, por considerar el órgano inferior que el superior, el Tribunal Supremo, se equivocaba en la aplicación del Derecho.

La cuestión prejudicial fue resuelta por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia que se ha reseñado, en la que se decide lo siguiente:

"[...] 1) Las disposiciones de la Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, Octava Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios -Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país, y los principios del Derecho de la Unión, en particular, el principio de neutralidad fiscal, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que se deniegue una solicitud de devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA) cuando el sujeto pasivo no haya presentado a la Administración tributaria competente, en los plazos fijados, ni siquiera a requerimiento de esta, todos los documentos y la información exigidos para acreditar su derecho a la devolución del IVA, con independencia de que el sujeto pasivo presente, por su propia iniciativa, tales documentos e información con ocasión de la reclamación económico-administrativa o del recurso jurisdiccional interpuestos contra la resolución denegatoria de ese derecho a devolución, siempre y cuando se respeten los principios de equivalencia y de efectividad, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

2) El Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que no constituye un abuso de Derecho que un sujeto pasivo que solicita la devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA) no aporte durante el procedimiento administrativo los documentos que le requiere la Administración tributaria, pero sí los aporte espontáneamente en fases procesales posteriores".

Tras su recepción, la Sección Sexta juzgadora dictó la segunda sentencia, que ratifica la primeramente dictada, desoye el mandato procesal de este Tribunal Supremo y resuelve lo siguiente, *ad pedem litterae*: (FJ 10º):

"[...] DÉCIMO.- *Lo dicho nos conduce, en ejecución de la sentencia del Tribunal Supremo, a la íntegra desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto en su día por GE AUTO SERVICE LEASING GMBH contra la resolución del TEAC de 24 de enero de 2013 y los acuerdos de 1 de febrero de 2010, dictados por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria por los que se denegaron su derecho a la devolución del IVA soportado en los ejercicios 2006 y 2006, sin que resulte necesario que entremos a valorar la documentación aportada ni ante esta Sala ni ante el TEAC, en la medida que su aportación fue manifiestamente incompleta y extemporánea conforme al procedimiento legalmente previsto para los no establecidos en el artículo 7, apartado 1, párrafo primero de la Octava Directiva 79/1072/CEE del Consejo de 6 de diciembre de 1979 ; en el artículo 15 primero de la Directiva 2008/9, del Consejo de 12 de febrero de 2008 , y en el artículo 31.1.d) y 31.d del RIVA de 29 de diciembre".*

**7.- El segundo recurso de casación:** La mercantil GE pidió aclaración de la sentencia, que fue denegada por la Sala sentenciadora en auto de 26 de abril de 2022. Finalmente, GE promovió recurso de casación frente a la anterior sentencia dictada en ejecución, según interpreta la propia resolución.

Prosigue el auto de admisión razonando de este modo:

"... **TERCERO.- Verificación de la concurrencia de interés casacional objetivo en el recurso.**

Este recurso de casación presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia puesto que, en primer lugar, las cuestiones jurídicas trascienden del caso objeto del proceso [ *artículo 88.2.c) LJCA* ] y la sentencia recurrida aplica normas en la que sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia, desde la concreta perspectiva jurídica que el presente recurso ofrece [ *artículo 88.3.a) LJCA* ].



En efecto, el artículo 93.1 *in fine* de la LJCA permite que la sentencia de casación ordene la retroacción de actuaciones de instancia para que se siga el curso ordenado por la ley hasta su culminación. Y, en estos casos, cuando la retroacción se disponga para acometer una determinada labor, se hace conveniente aclarar el alcance material sobre el que debe discurrir el enjuiciamiento del órgano judicial llamado a ejecutar aquella sentencia de casación a la vista, por una parte, del amplio ámbito previsto por el artículo 33 de la LJCA ; y, por otra parte, el deber de ejecutar las resoluciones judiciales en sus propios términos, artículo 18.2 LOPJ y 103 de la LJCA y que, conforme una consolidada jurisprudencia constitucional, forma parte del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 de la CE [ *vid. STC 10/2013, de 28 de enero* , FJ 2º, y las que en ella se citan].

Por otro lado, el fondo del litigio viene referido al derecho a la devolución de cuotas del IVA soportadas por quien no está establecido en el TAI, pero sí en otro Estado miembro UE, por lo que rigen las normas y principios de Derecho de la Unión, como los de neutralidad del IVA, así como los de equivalencia y efectividad. Así, está suficientemente fundada, para la admisión..., la duda jurídica de la recurrente sobre la compatibilidad con la doctrina del TJUE de la interpretación que la sentencia *a quo* ha dado a esas normas y principios, pudiendo apreciarse la concurrencia del supuesto de interés casacional del artículo 88.2.f) LJCA ...".

### **TERCERO.- Razonamientos jurídicos encaminados a la adopción del fallo de este recurso de casación.**

La sentencia impugnada debe ser casada.

1) En efecto, al margen de que estemos o no dentro del ámbito objetivo propio de la ejecución de sentencia ( art. 103 y concordantes de la LJCA), sí que la dictada en casación, en su día, casó y anuló la entonces impugnada, por apreciar que no se había tomado en consideración determinada prueba documental cuyo examen se omitió, a fin de que fuera valorada esta vez para decidir si, materialmente, acreditaba o no el derecho a la deducción del IVA.

2) En otras palabras, este Tribunal Supremo consideró, en la citada sentencia de esta Sección Segunda de 10 de septiembre de 2018 (rec. 1246/2017), que la allí recurrida era disconforme a Derecho, por no haber valorado prueba pertinente, al reputarla extemporánea. De ahí que, al margen de cualquier consideración, el modo de restañar el vicio en que incurría la sentencia *a quo* era que la Sección 6ª analizara esa prueba omitida, sin efectuar consideraciones sobre su admisibilidad, cuestión ya decidida en casación.

Además, como ha sido reflejado más arriba, nuestra sentencia afirmó, expresamente, que esas pruebas no habían sido presentadas con mala fe, o de forma fraudulenta, intenciones de la que no había rastro alguno.

3) En síntesis, esta Sala estimó el recurso de casación por considerar que sí era posible aportar pruebas en vía revisora administrativa -este criterio no era un fruto aislado, sino que ya se había reiterado en varias sentencias de este Tribunal Supremo-. De hecho, la denegación de pruebas en dicha vía, por sí sola y al margen de toda circunstancia, no es lícita, ya que obedece a una anquilosada concepción de dicha vía obligatoria, incluso del proceso judicial, como un *continuum* del único supuesto procedimiento donde cabría la aportación de esas pruebas, el administrativo de comprobación. Lo es, entre otras razones, porque esa arcaica y reduccionista visión colisiona frontalmente con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva ( art. 24.1 CE).

Como ya hemos dicho muy reiteradamente, sólo cabe excluir este derecho del contribuyente, que ha sido cercenado, si se motiva la denegación de las pruebas porque la proposición adolezca de mala fe o abuso del derecho, lo que no se apreciaba en parte alguna del expediente, como advertimos en su día.

Esto es, se señaló de forma expresa que no había indicios de fraude o abuso por la demandante. Por ello, nuestra sentencia ordenó al Tribunal *a quo* el dictado de una nueva sentencia en la que, tras considerar la totalidad de las pruebas aportadas, se pronunciara sobre el cumplimiento de los requisitos materiales para el derecho a la devolución solicitada, reconociéndola en su caso.

4) La reacción del Tribunal de instancia es sorprendente. El 13 de noviembre de 2019 dio a GE plazo para alegaciones sobre planteamiento de cuestión prejudicial ante el TJUE, que determinó el auto de 5 de marzo de 2020.

Pues bien, aduce el escrito de oposición que dicho auto -de forma que contradice la declaración de nuestra sentencia de 2018-, valoraba como abusiva la conducta de GE en el procedimiento de origen, y le imputaba "*clara negligencia*" e incluso "*práctica abusiva*", al punto de inclinarse por proponer una sanción consistente en la pérdida del derecho a la devolución. Así, fue vital en la argumentación de la cuestión prejudicial al TJUE ese abuso del derecho y la convicción de que la conducta conllevaba la pérdida del derecho a la devolución.

5) No podemos pronunciarnos, ni es preciso que lo hagamos, sobre la sentencia del TJUE de 9 de septiembre de 2021 (C-294/20), ni tampoco sobre la evidencia de que la cuestión prejudicial fue admitida a trámite y decidida en el fondo. Ahora bien, no puede pasarse por alto que, suscitada la cuestión no en el primer proceso -donde habrían tenido sentido, eventualmente, las dudas sobre la aplicación al litigio de la acreditación del derecho a la



devolución- sino en el segundo, la cuestión prejudicial, desde la óptica del derecho procesal español, equivale a interrogar al TJUE sobre si una sentencia que ordena a un tribunal inferior en grado, al resolver un recurso jerárquico, que satisfaga un deber de incluir para su valoración ciertos elementos de convicción aportados y no tomados en consideración al respecto, es acertada o no al disponer ese mandato de retroacción, pues no otra cosa podría suscitarse en ese estado procesal.

Hay dos aspectos del problema planteado que debemos considerar:

a) No deja de extrañar, por tanto, que se plantease cuestión prejudicial, al margen de su resultado, con la finalidad, escasamente disimulada, de soslayar el cumplimiento del deber de retroacción y análisis de la prueba que se le impuso.

b) Además de ello, es decisivo considerar que la sentencia del TJUE no impide, en modo alguno, esa actividad de valoración de la totalidad de la prueba.

Así, de una parte, el TJUE no considera opuesta al Derecho de la Unión la pérdida del derecho a la devolución, al decir que *"...no se oponen -a la 8ª Directiva- a que se deniegue una solicitud de devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA) cuando el sujeto pasivo no haya presentado a la Administración tributaria competente, en los plazos fijados, ni siquiera a requerimiento de esta, todos los documentos y la información exigidos para acreditar su derecho a la devolución del IVA"*, a lo que añade: *"siempre y cuando se respeten los principios de equivalencia y de efectividad, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente"*.

A esos dos principios se añade el de neutralidad, según el fallo STJUE.

Esto es, el propio TJUE reenvía a la AN la comprobación sobre la observancia al caso de los principios de neutralidad, equivalencia y efectividad.

Además, indica el TJUE que no reviste *per se* abuso de Derecho que quien insta la devolución del IVA no aporte en el procedimiento administrativo los documentos que le requiere la Administración, pero sí los aporte espontáneamente en fases procesales posteriores, que es lo aquí sucedido.

**6)** Asiste, pues, la razón a la recurrente en su impugnación casacional de la segunda sentencia. Se razona, de forma concordante con lo anterior, que la STJUE C-294/2020 rechazó que la aportación tardía de pruebas pudiera entrañar abuso del derecho, en línea con la doctrina de este TS. Admitía también esa aportación si conforme al Derecho procesal interno del Estado era posible, indicando que la Directiva reguladora de tales devoluciones no se oponía a ello. En este punto, el Derecho procesal interno español ya había sido interpretado en la STS de 10 de septiembre de 2018, recaída precisamente en este proceso, junto a otras sentencias, también favorables a esa admisión de las pruebas.

Pese a ello, la AN mantuvo su postura -obstinada, sea dicho con todo el respeto- contraria a su obligación de revisar las pruebas aportadas que le había ordenado este Tribunal en casación, y dictó una nueva sentencia también denegatoria de las devoluciones solicitadas, alterando -dice GE- el objeto del debate planteado por la Administración (TEAC) y considerando que frente al criterio del TS y TJUE debería a su juicio prevalecer el análisis de tales pruebas.

La SAN impone al efecto una especie de preclusión (FD 9º) a modo de sanción porque, ante ciertas circunstancias, pudiera vedarse la aportación posterior de pruebas, pese a que la STJUE mencionó expresamente en su parágrafo 58 que las disposiciones aplicables *"no se oponen a que los Estados miembros admitan la presentación de tales pruebas después de adoptarse esa resolución [en referencia a la decisión administrativa de denegación de la devolución]"*, y haciendo abstracción del criterio plasmado en nuestra STS de 10 de septiembre de 2018, favorable a la aportación posterior de pruebas.

Tal doctrina, por lo demás, ya la fijó antes la STS de 20 de abril de 2017 (rec. 615/2016) y se complementó por sentencias posteriores como las de 19 de mayo de 2020 (rec. cas. 6192/2017) y 27 de julio de 2021 (rec. cas. 6012/2019).

Además, la STS 2 de junio de 2022 (recurso nº 3411/2020), sobre IVA, alude al *"principio, capital en materia fiscal armonizada, del predominio de la forma sobre el fondo"*, lo que se ha repetido en varias sentencias en IVA e IIEE.

**7)** En definitiva, dos razones jurídicas de peso convergen para estimar el recurso de casación -sobre las dos preguntas del auto de admisión-:

**a)** Que nuestra sentencia que ordenó la retroacción ha sido rigurosamente incumplida. La SAN la denomina *ejecución de sentencia*, expresamente pero, lo sea o no, el mandato obligaba a considerar la prueba aportada y a valorarla en Derecho, para precisar si con ella se acreditaba el derecho de fondo.



En todo caso, se infringe el artículo 93 LJCA *in fine*, invocado en casación:

"[...] 1. ...Podrá asimismo, cuando justifique su necesidad, ordenar la retroacción de actuaciones a un momento determinado del procedimiento de instancia para que siga el curso ordenado por la ley hasta su culminación".

Es obvio que ese apoderamiento al Tribunal de casación para que ordene la retroacción debe ser interpretado de un modo tal que no apodere al órgano judicial *a quo* a entender libremente la naturaleza, contenido y términos del mandato cuando éste no ofrece dudas de ninguna clase en cuando a su alcance.

b) Además, desde la perspectiva, ahora, del Derecho de la Unión Europea, la pérdida del derecho a la devolución, por tardía acreditación, no es compatible con los vitales principios de neutralidad, efectividad y equivalencia, ni con la jurisprudencia sobre la aportación de pruebas en vía de revisión administrativa o judicial contenida, entre otras, en las SSTs de 20 de abril de 2017 (rec. 615/2016) y 10 de septiembre de 2018 (rec. 1246/2017).

#### **CUARTO.- Algunas consideraciones complementarias.**

Es preciso añadir a lo anterior dos indicaciones necesarias:

a) La primera, que no estimamos necesario acotar una doctrina específica que derive de las cuestiones planteadas en el auto de admisión y se orienten causalmente a la decisión de la controversia casacional. Es verdad, y se ha dicho reiteradamente, que el recurso de casación, junto al capital designio de formar jurisprudencia de nuevo cuño, que esclarezca las cuestiones dudosas en la interpretación y aplicación del derecho, no sería completo si esa tarea no viniera acompañada de otro de no menor relevancia, el de mantener y reforzar la ya establecida, cuando proceda y, en último término, la defensa de la jurisprudencia frente a decisiones judiciales que netamente la desconozcan, como aquí sucede.

Sin embargo, no aparece como necesaria, y difícilmente como posible o útil, que recordemos que conforme a lo preceptuado en el artículo 93.1, inciso final, de la LJCA, la decisión de una sentencia de casación de retrotraer las actuaciones conlleva de manera natural e irrefutable el deber del órgano *a quo* de acatar de modo leal aquello que le ordena el fallo y, dentro de él, la retroacción, pues no estamos ante una duda interpretativa de un precepto legal. b) No procede reconocer el derecho a la devolución del IVA a que se aspira, sino la reiteración del mandato a la Sala juzgadora para que, ahora sí, incorpore todas las pruebas omitidas -por dos veces-, y razone sobre la acreditación o no, a través de ellas, del derecho a esa devolución. El lógico sentido de esta decisión, pese al acumulado retraso temporal, que va a añadirse al hasta ahora innecesariamente provocado, obedece a que esta Sala no puede erigirse en juzgador de instancia y analizar esos documentos en su alcance probatorio -no hay inconveniente ontológico para hacerlo- porque carecemos de los elementos de juicio necesarios para decidir con plenas garantías tal cuestión.

Lo que no podrá hacer la Sala de instancia es otra cosa que atemperarse lealmente a ese deber de hacer -incorporar al bagaje probatorio todas las pruebas del proceso, incluso las desdeñadas, y decidir conforme a Derecho acerca de su real contenido probatorio-.

#### **QUINTO.- Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

### **FALLO**

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

1º) Ha lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador de los tribunales don Manuel Sánchez-Puelles González-Carvajal, en nombre y representación de la sociedad mercantil **GENERAL ELECTRIC AUTOSERVICE LEASING, GMBH**, contra la sentencia de 1 de marzo de 2022, de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 152/2013, que se casa y anula.

2º) Ordenar de nuevo la retroacción de los autos procesales al momento inmediatamente anterior a aquel en el que se dictó la sentencia recurrida, para que la Sala de la Audiencia Nacional emita otra en la que, a tenor de la totalidad del material probatorio incorporado al proceso, se pronuncie, estrictamente, tras su valoración, sobre el cumplimiento de los requisitos materiales para la devolución del IVA debatido en el proceso, sin posibilidad alguna de efectuar pronunciamiento distinto al que se le ordena.

3º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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



Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ