

Roj: STS 2083/2016 - ECLI:ES:TS:2016:2083
Id Cendoj: 28079130022016100184
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 1556/2014
Nº de Resolución: 1047/2016
Procedimiento: RECURSO CASACIÓN
Ponente: JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En Madrid, a 11 de mayo de 2016

Esta Sala ha visto el recurso de casación n.º 1556/2014 interpuesto por La Diputación Foral de **Bizkaia**, representada por el procurador D. Manuel Francisco Ortiz de Apodaca García, bajo la dirección letrada de Dª. María Barrera Ezcurra, contra la sentencia de 17 de marzo de 2014, de la Sección Primera, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el recurso contencioso-administrativo núm. 112/2012 . Ha sido parte recurrida la entidad Repsol YPF Lubricantes y Especialidades, S.A., representada por el procurador D. José Luis Martín Jaureguibeitia, bajo la dirección letrada de Dª. Beatriz Vázquez Sanz.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. En el recurso contencioso-administrativo n.º 112/2012, seguido en la Sección Primera, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, con fecha 17 de marzo de 2014, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: «FALLO. Que debemos estimar y estimamos el recurso contencioso-administrativo formulado por el procurador de los Tribunales D. Alfonso José Bartáu Rojas, actuando en nombre y representación de Repsol YPF Lubricantes y Especialidades, S.A., contra el acuerdo dictado el 19 de octubre de 2010 por el Tribunal Económico-Administrativo Foral de **Bizkaia** que desestima las reclamaciones económico-administrativas números 2-2010 y 195-2011 que deniegan la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2008 y 2009 y, en consecuencia, lo anulamos, debiendo la demandada satisfacerle también los intereses previstos por el artículo 115 de la Norma Foral 7-1994. Las costas procesales se imponen a la demandada».

Esta sentencia fue notificada a la procuradora Dª. Montserrat Colina Martínez, en nombre y representación de La Diputación Foral de **Bizkaia**, el día 25 de marzo de 2014.

SEGUNDO.- La procuradora Dª. Montserrat Colina Martínez, en nombre y representación de La Diputación Foral de **Bizkaia**, presentó escrito de preparación del recurso de casación con fecha 8 de abril de 2014, en el que manifestó su intención de interponerlo con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

Por diligencia de ordenación de fecha 11 de abril de 2014, se acordó tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala Tercera.

TERCERO.- El procurador D. Manuel Francisco Ortiz de Apodaca García, en nombre y representación de La Diputación Foral de **Bizkaia**, parte recurrente, presentó con fecha 27 de mayo de 2014, escrito de formalización e interposición del recurso de casación, en el que reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y formuló un único motivo casacional al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional , por infracción de las Normas del Ordenamiento Jurídico y de la Jurisprudencia aplicable, concretamente, por infracción de los artículos 26 , 27 y 29 del Concerto Económico aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo en relación con el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE , de 28 de noviembre, sistema común del Impuesto sobre el valor Añadido y con los artículos 163 quinquies , 163 sexies , 163 septies, 163

octies y 163 nonies de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido reproducidos con la misma numeración por la Norma Foral 7/1994; con sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando a la Sala «dicte sentencia casando la sentencia recurrida y desestime en su integridad el recurso contencioso-administrativo nº 112/2012 ».

CUARTO.- La entidad Repsol YPF Lubricantes y Especialidades, S.A., representada por el procurador D. José Luis Martín Jaureguibeitia, compareció y se personó, en concepto de parte recurrida.

QUINTO.- La Sala Tercera -Sección Primera- acordó, por Auto de fecha 13 de noviembre de 2014 , admitir a trámite el presente recurso de casación y remitir las actuaciones a la Sección Segunda de conformidad con las normas de reparto de los asuntos entre las Secciones.

SEXTO.- Dado traslado del escrito de formalización e interposición del recurso de casación, el procurador D. José Luis Martín Jaureguibeitia, en nombre y representación de la entidad Repsol YPF Lubricantes y Especialidades, S.A., parte recurrida, presentó con fecha 5 de febrero de 2015, escrito de oposición al recurso, formulando los argumentos que consideró convenientes a su derecho, esto es, el primero, el recurso de casación interpuesto por la DFV no alcanza la cuantía litigiosa necesaria para acceder a la casación ordinaria conforme al artículo 86.2.b) de la Ley Jurisdiccional , razón por la que debe ser desestimado. El segundo, la sentencia recurrida, no vulnera los artículos 26 , 27 y 29 del Concierto Económico aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo en relación con el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 , relativa al sistema común del Impuesto sobre el valor Añadido , ni los artículos 163 quinquies , 163 sexies , 163 septies, 163 octies y 163 nonies de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, ni los mismos artículos de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Territorio Foral de Vizcaya, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Las razones por las que discrepamos con la tesis de la DFV, frente a la que debe confirmarse la sentencia recurrida son: A) Por la inexistencia de normativa que ampare la tesis de la DFV según la cual, Repsol, S.A., en tanto que es la sociedad dominante, debió solicitar la compensación de las cuotas a devolver por el IVA de 2008 y 2009 de RELESA con las cuotas a ingresar del resto de las sociedades con actividades en el Territorio Foral de Vizcaya. B) La tesis de la DFV, conforme a la cual Repsol, S.A., en tanto que sociedad dominante, debió solicitar la compensación de las cuotas a devolver por el IVA de los ejercicios 2008 y 2009, de RELESA con las cuotas a ingresar del resto de las sociedades con actividad en el territorio Foral de Vizcaya, resulta incongruente con la actuación seguida por aquella Diputación con el resto de entidades que declaran IVA en Territorio Foral de Vizcaya ; suplicando a la Sala:

«A) Desestime dicho recurso de casación y confirme el pronunciamiento estimatorio de la sentencia del TSJ del País Vasco de 17 de marzo de 2014 (recurso contencioso-administrativo nº 112/2012), con la orden de la DFV de que satisfaga a mi representada los intereses de demora previstos en el artículo 115 de la LIVA Vizcaya:

a) Porque la pretensión de la DFV asciende a los intereses de demora devengados a favor de la parte recurrida sobre 2.413.450,34 euros (devolución de IVA 2008) y 1.428.108,14 euros (devolución del IVA 2009), no tales importes, en consecuencia, no llega a los 600.000 euros necesarios para acceder a casación.

b) Porque la sentencia del TSJ del País Vasco de 17 de marzo de 2014, estimatoria del recurso contencioso-administrativo nº 112/2012 , no vulnera ni los artículos 26 , 27 y 29 del Concierto Económico, ni el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE , ni los artículos 1663 quinquies , 163 sexies , 163 septies, 163 octies y 163 nonies de la LIVA , no los mismos artículos de la LIVA Vizcaya.

B) En defecto de A) anterior, reconozca el derecho de Repsol Butano, S.A., Repsol Comercial de Productos Petrolíferos, S.A., Campsa Estaciones de Servicio, S.A. y Solred, S.A., al cobro de intereses de demora sobre los 2.413.450,34 euros (IVA 2008) y 1.428.108,14 euros (IVA 2009), en tanto que ingresos indebidos por ellas realizados conjuntamente en la DFV, al no haberlos compensado previamente con idénticos importes a devolver resultantes de los modelos 390 presentados por RELESA en ese Territorio Foral».

SÉPTIMO.- Terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 3 de mayo de 2016 , fecha en la que tuvo lugar el acto.

OCTAVO.- Con fecha 4 de mayo de 2016, la presente sentencia pasa a la firma de los Excmos. Señores que conforman la Sección Segunda.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso de casación.

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de 17 de marzo de 2014 de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, estimatoria del recurso contencioso administrativo dirigido contra el acuerdo de 19 de octubre de 2010 del Tribunal Económico Administrativo Foral de Vizcaya, que a su vez desestimó las reclamaciones económico administrativas números 2/2010 y 195/2011, por las que se deniegan la devolución de las cuotas por IVA de los ejercicios 2008 y 2009, las que se anulan, acordando que la demandada satisfaga también los intereses previstos por el artº 115 de la Norma Foral 7/1994.

La correcta resolución del presente recurso aconseja que se ponga de manifiesto circunstancias que se antojan esenciales. No se discute en la controversia suscitada entre las partes la procedencia sustantiva de la devolución solicitada por REPSOL YPF LUBRICANTES Y ESPECIALIDADES, S.A., sino que la denegación tuvo lugar al considerar la Administración actuante que no sólo debía de presentar autoliquidaciones individuales, sino que debía presentar, junto con aquellas, las autoliquidaciones agregadas. Al punto que como señala la parte recurrida dicha devolución, vía compensación, ya se ha llevado a la práctica, restando por dilucidar la cuestión atinente a los intereses.

La Sala de instancia pone de manifiesto los hechos relevantes; señala que la demandante, <<junto con Repsol Butano SA, Repsol Comercial de Productos Petrolíferos SA, Campsa Estaciones de Servicios SA y Solred SA y otras compañías forman a efectos del Impuesto Sobre el valor Añadido en el territorio común el Grupo 120-08, Grupo del que es sociedad dominante Repsol YPF SA.

En los territorios común y foral únicamente actúan la actora, Repsol Butano SA, Repsol Comercial de Productos Petrolíferos SA, Campsa Estaciones de Servicios SA y Solred SA. La sociedad dominante, Repsol YPF SA, tiene su domicilio en territorio común y únicamente realiza operaciones comerciales en éste al igual que las restantes componentes del Grupo.

La actora ha presentado sus autoliquidaciones a la demandada como sociedad individual en los ejercicios 2008 y 2009, no como parte de un Grupo, y solicita la devolución de las cuotas de IVA resultantes que porcentualmente corresponden al territorio foral.

La demandada se opone, tras recordar el texto de los arts. 26, 27 y 29 de la Ley 2-2002, del Concierto Económico, y el art. 163 de la Norma Foral 7-1994, del Impuesto Sobre el valor Añadido, argumentando que las compañías indicadas forman un Grupo en el territorio común, que el sujeto pasivo es por ello único, que debe aplicársele por ello el régimen previsto para Grupos en la Norma Foral de modo que han de presentar autoliquidaciones individuales en territorio foral junto con las autoliquidaciones agregadas sin perjuicio de no poder compensar en territorio foral las cantidades correspondientes a otras administraciones>>.

Considera la Sala que el supuesto planteado es complejo; pone de manifiesto que la regulación sobre grupo de entidades en el País Vasco, en lo que interesa, se introduce en la Norma Foral 7-1994 por el Decreto Foral Normativo 1-2007, y en el art. 163 . quinquies se prevé que <<podrán aplicar el régimen especial del grupo de entidades los empresarios o profesionales que formen parte de un grupo de entidades. Se considerará como grupo de entidades el formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes, siempre que las sedes de actividad económica o establecimientos permanentes de todas y cada una de ellas radiquen en el territorio de aplicación del Impuesto>>. Añade que el sometimiento a dicho régimen es voluntario y precisa la existencia de <<varias entidades con personalidad jurídica propia cada una de ellas, que sean empresarios o profesionales esto es, que sean sujetos pasivos del impuesto de acuerdo con el art. 84 de la Norma Foral del tributo- y que una de ellas sea dominante respecto de las demás a través de su participación en ellas directa o indirecta>>. Aunque lo más relevante, al caso, es que <<las sedes de actividad económica o establecimientos permanentes de todas y cada una de ellas debe radicar en el territorio de aplicación del impuesto -esto es, en España-. Las sedes de la actividad económica o los establecimientos permanentes no son sino la ubicación física donde se desarrolla el hecho imponible, donde tienen lugar las entregas de bienes o prestaciones de servicios pues así se desprende de la literalidad del precepto y, en segundo lugar, porque el domicilio fiscal no tiene por que coincidir con aquellos tal y como resulta de la definición descriptiva de éste que contiene el art. 2 bis, según el cual el domicilio fiscal es el lugar donde se efectúa la dirección y gestión de la actividad>>.

Señala la Sala de instancia que para determinar la Administración Tributaria competente ante la cual debe rendirse cuenta por la demandante ha de estarse a lo dispuesto en el la Ley 12-2002, del Concierto Económico, en sus arts. 26 y siguientes, y la Norma Foral 7-1994, del Impuesto Sobre el Valor Añadido, en su art. 2.bis. Resultando ineficaces las obligaciones tributarias insatisfechas ante una Administración Tributaria incompetente, por lo que respecto del IVA se <<impone al contribuyente una obligación formal para obtener

la devolución cual es solicitarla ante la Administración, se entiende, en principio, competente, porque ninguna norma habilita a presentarla ante otra distinta, en concreto los arts. 164 y 167 no habilitan a gestionar el impuesto, ante otra Administración distinta que la competente. Tampoco en la Ley del Concierto se encuentra precepto que reconozca tal facultad>>.

Concluyendo la sentencia impugnada que <<El régimen especial en estudio, grupo de empresas, ya lo hemos dicho, es voluntario para las entidades del grupo, como igualmente lo es la propia estructura de la organización empresarial y el desarrollo de sus actividades de modo que libremente pueden estructurar un grupo de sociedades mediante el que llevar a cabo actividades profesionales o empresariales que opere por igual en territorio foral y común o que lo haga sólo en uno de estos territorios o incluso que el grupo actúe como tal en uno de los dos territorios y en el otro actúe alguna o varias pero no todas las compañías. En estos últimos casos habría un grupo en el territorio del impuesto, en España, pero las sociedades que lo componen o bien no desempeñan actividades empresariales o profesionales en territorio foral o bien sólo algunas de ellas lo hacen. Esta situación implica que la Administración foral únicamente tendrá, según lo antes expuesto, competencia sobre las entidades que operan en su territorio pues este es el punto de conexión que la determina junto con, según los casos, el domicilio fiscal.

De todo lo expuesto se colige que para poder considerar presente un grupo de entidades en territorio foral y por ende sometido a la Administración tributarias foral junto con la pluralidad de entidades dependientes de una dominante que cuenten, todas y cada una de ellas, con centros de actividad en España, deben además todas y cada una de ellas desarrollar toda o parte de su actividad empresarial o profesional en territorio foral o contar con su domicilio fiscal en él y no superar el volumen de negocio que la Ley del Concierto establece y deben haber expresado su voluntad de someterse al régimen especial a la Administración Foral. Lógicamente, conforme a lo expuesto, es el desarrollo de todo o parte de la actividad profesional en territorio foral lo que hace que la Administración foral sea competente respecto del tributo y debe comunicarse a esta Administración, para que sea efectivo frente a ella, la opción por este régimen especial>>.

SEGUNDO.- *Sobre la inadmisibilidad del recurso de casación por insuficiencia de cuantía.*

Propone la parte recurrida la inadmisibilidad del presente recurso de casación por insuficiencia de cuantía, en tanto que el verdadero valor de la pretensión casacional sólo alcanza la suma correspondiente a los intereses de 312.785,31 euros en 2008 y 118.182,47 en 2009, puesto que para evitar mayores perjuicios REPSOL, S.A., sociedad dominante se ha plegado al criterio de la Administración Foral, en contra de su parecer, y desde enero de 2012 se ha procedido a compensar las cantidades debidas de 2008 y 2009 con los importes a ingresar por otras sociedades; por lo que no se cubre el *quantum* exigible para el acceso al recurso de casación.

Cuestión esta que fue resuelta por auto de la Sección Primera de esta Sala, de fecha 13 de noviembre de 2014 , pronunciándose en el sentido de la admisibilidad del recurso de casación por razón de la cuantía. No cabe entrar sobre cuestiones ya resueltas que resultan inatacables.

TERCERO.- *El motivo único de casación hecho valer por la Diputación Foral de Bizkaia.*

Se articula el motivo en torno al art. 88.1.d) de la LJCA , por infracción de los arts. 26 , 27 y 29 del Concierto económico, Ley 12/2002, de 23 de mayo , en relación con el artº 11 de la Directiva 2006/112/CE , de 28 de noviembre, y arts. 163 quinquies, sexies, septies, octies y nonies de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre , reproducidos por la Norma Foral 7/1994.

Para la recurrente, partiendo de que conforme a la normativa recogida en el Concierto Económico lo que es objeto de distribución entre las Administraciones Tributarias es la cuota del impuesto, pero esta debe ser igual para todas las Administraciones con competencia exaccionadora; lo que quebraría si las mismas entidades integran un grupo ante unas Administraciones y no ante otras, en tanto que la aplicación del régimen especial del grupo de entidades conlleva reglas propias de determinación de la base imponible. Conforme al artº 11 de la Directiva referida, la Ley 37/1992 , mediante Ley 32/2006, se ofrece la posibilidad a los Estados miembros de considerar como sujeto pasivo único a entidades que gocen de personalidad jurídica propia pero que estén fuertemente vinculadas; y ello impide sostener que el mismo sujeto pueda operar como sujeto pasivo único ante unas Administraciones y no ante otras.

Considera la recurrente que en el régimen de grupo de entidades del IVA no es posible que las entidades que lo integran queden sujetas a distintas normativas; sin que sea óbice al efecto que la entidad dominante no desarrolle actividad alguna ni tenga su domicilio fiscal en territorio foral, en cuyo caso no vendrá obligada a presentar declaración individual en territorio foral, pero sí deberá presentar declaración agregada. El régimen,

pues, es único por grupo, y en esta dirección se ha pronunciado varias contestaciones a consultas efectuadas y la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa.

CUARTO.- *Oposición de la parte recurrida.*

Considera la parte recurrida que no existe normativa alguna que ampare la tesis de la recurrente, esto es que imponga la sociedad dominante a solicitar la compensación de las cuotas a devolver por el IVA de 2008 y 2009 de RELESA con las cuotas a ingresar del resto de sociedades con actividad en el Territorio Foral; más cuando el régimen especial es voluntario, y REPSOL, S.A. no tiene actividad alguna en Territorio Foral de Vizcaya, siendo su volumen de operaciones cero; de obligarse a REPSOL, S.A., a crear un grupo en el Territorio Foral, este sería distinto del existente 120/08, no siendo el grupo el sujeto pasivo del impuesto sino cada sociedad individual, por lo que la finalidad buscada por el legislador comunitario ha sido perseguida por el legislador español empleando un procedimiento distinto del consistente en equiparar los grupos de IVA a sujetos pasivos únicos.

Por lo demás considera que la conducta de la Diputación Foral de Vizcaya resulta incongruente, en tanto que exige la compensación respecto de RELESA, en cuanto a las cuotas a devolver, y en cambio nada ha hecho para compensar respecto de los importes ingresados por el resto de sociedades.

QUINTO.- *El derecho a la devolución en el IVA: El principio de neutralidad.*

Como antes se puso de manifiesto la cuestión a dilucidar no se concreta tanto en la procedencia sustantiva de la devolución solicitada, como al incumplimiento del requisito formal de no presentar las autoliquidaciones agregadas, puesto que no se discute que la recurrida, que forma parte del grupo de entidades de IVA 128/08 en territorio común, presentó en los ejercicios 2008 y 2009 sus autoliquidaciones individuales, no haciéndolo respecto de la autoliquidación agregada la entidad dominante. Como bien recoge la sentencia de instancia, <<Tampoco la neutralidad del Impuesto se ve afectada ya que esta se encuentra sometida a trámites formales necesarios y razonables>>, lo cual responde a la propia esencia estructural de cualquier derecho, pues su ejercicio tiene como presupuesto primero el pedirlo, y pedirlo en forma. El problema se traslada al supuesto en el que los requisitos formales impuestos se convierten en obstáculo para la satisfacción de aquellos.

Ya advierte la sentencia que <<El supuesto planteado es, desde luego, complejo>>. El requisito formal consistente en la obligación de presentar la autoliquidación agregada, junto con las autoliquidaciones individuales, se introduce por el Decreto Foral Normativo 1/2007, que modifica la Norma Foral 7/1994, con el fin de adaptarse a la normativa fiscal estatal referida al IVA conforme a la Ley 36/2006; en concreto las obligaciones específicas al respecto se establecen en el art. 163, nonies, de la norma citada, y se desarrolla por Órdenes Forales 429/2008 y 195/08, que aprueban los modelos de la autoliquidación individual y de la agregada.

Ahora bien, el supuesto que nos ocupa reviste singulares características. La solicitud de devolución, autoliquidación individual, la ha presentado la entidad RYLESA, que forma parte del citado grupo 120/08, la cual, junto con varias de las entidades que conforman dicho grupo, tuvo actividad en Vizcaya en 2008 y 2009, sin que la entidad dominante, ni el resto de las entidades que forman dicho grupo, tuvieran actividad en dicho Territorio Histórico. Supuesto que expresamente no se encuentra contemplado en la referida normativa foral, surgiendo la duda de si a REPSOL, S.A. como empresa dominante del grupo, sin actividad en Vizcaya, le es exigible las obligaciones específicas previstas en el art. 163 nonies, y en concreto a presentar la autoliquidación agregada; y al efecto se acude para despejar esta incógnita a lo dispuesto en los arts. 26, 27 y 29 del Concierto Económico, que regula como se exacciona el IVA respecto a cada una de las Administraciones por los sujetos pasivos del impuesto.

Para la Sala de instancia los citados artículos previenen los criterios por los que cada sujeto pasivo debe tributar ante una u otra Administración, según se desempeñe en uno u otro territorio todo o parte de las operaciones o en proporción si se desarrolla en territorio de ambas, estando las obligaciones formales a cumplimentar en razón de la competencia de cada Administración. Ante las incertidumbres legales, expone las razones, antes recogidas, por las que llega a la conclusión que la Administración competente es la AEAT.

Desde luego la lectura de los citados arts. 26, 27 y 29 en modo alguno despejan las dudas existentes con la claridad que pretende la parte recurrente, ni de los mismos puede sacarse la conclusión, tal y como hace el Tribunal Económico Administrativo Foral, que <<Por tanto, teniendo en cuenta que el régimen correspondiente a cada sujeto pasivo es único con independencia de que deba tributar en una o varias Administraciones, las citadas sociedades forman grupo en **Bizkaia**, y es la entidad dominante la que ostenta representación del

grupo>>; ni el no considerarlo sujeto pasivo único al grupo vulnera el art. 11 de la Directiva 2006/112/CE , pues en absoluto se desprende de los términos del citado precepto que se contenga un mandato imperativo inexorable, pues se contempla una autorización a modo de recomendación, a efectos de impedir el fraude o evasión fiscal, de poder considerar sujeto pasivo único a las personas vinculadas, mas cuando estamos ante el régimen de concierto con peculiaridades propias a efectos de la recaudación del IVA. Tampoco cabe de orientación las referencias contenidas a la regulación referida a la determinación de la base imponible en la modalidad avanzada de grupo, cuando estamos ante la modalidad básica.

Lo cierto es que el régimen especial de grupo de entidades en IVA, introducido a partir de 1 de enero de 2008 en España, recogido en el Capítulo IX del Título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y su desarrollo reglamentario en el Capítulo VII del Título VIII del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que viene a ser reproducido por la normativa foral, por su parquedad no resuelve las incertidumbres que presenta el concreto caso que nos ocupa. En su modalidad básica, que es la que interesa en este, se produce una simple integración de los saldos resultantes de las declaraciones-liquidaciones individuales de las entidades que lo aplican en una declaración-liquidación agregada; la presentación de esta declaración-liquidación agregada es responsabilidad de la entidad dominante, a la que corresponde, en su caso, efectuar el ingreso de la deuda tributaria o la solicitud de compensación o devolución que resulte. Este régimen se caracteriza por la flexibilidad en su composición y contenido, de conformación voluntaria por los propios sujetos pasivos e ideado para facilitar la gestión del IVA de los grupos empresariales, sin que una sociedad pueda formar parte de más de un grupo simultáneamente, pero además respecto de la entidad dependiente, junto con otra serie de condiciones, se precisa que no sea un establecimiento permanente y que su inspección esté atribuida a los órganos de la misma Administración, foral o común, que tenga encomendada la inspección de la dominante, esto es, se establece la imposibilidad de que pueda formar parte del grupo, en este caso el 120/08 de territorio común, una sociedad dependiente cuya inspección venga atribuida al Territorio Histórico de Vizcaya.

Todo lo cual abunda y avala el acierto de los argumentos utilizados por la Sala de instancia.

Con todo, centrada la cuestión en litigio, cual es la procedencia o no del derecho a la devolución de la recurrida al presentar su autoliquidación individual, o lo que es lo mismo, la denegación de la devolución por no haber presentado la entidad dominante la autoliquidación-declaración agregada, esto es, por el incumplimiento de este requisito formal, ha de convenirse que la falta de claridad normativa sobre si dicho requisito era exigible a REPSOL, S.A., tal y como se pone de manifiesto por la propia polémica suscitada, en modo alguno podía convertirse en impedimento legítimo para, contradiciendo el principio de neutralidad, negar el derecho del sujeto pasivo a la devolución del IVA que le pudiera corresponder.

No está de más recordar la doctrina jurisprudencial que deja constancia de la prevalencia del cumplimiento de los requisitos materiales sobre el de los requisitos formales en aplicación del principio de neutralidad del impuesto. Así en la sentencia de 26 de abril de 2012 (rec. casa. unif. doctr. núm. 149/2010), se dijo:

<<Debemos comenzar recordando la jurisprudencia mantenida de forma constante por esta Sala, que recoge igualmente la jurisprudencia del Tribunal de Justicia Europeo en relación con el cumplimiento de los requisitos formales para la deducción del IVA y su conjugación con el principio de neutralidad del impuesto. Y en este sentido hemos reiterado que «el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción de la cuota soportada si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (sentencias de 27 de septiembre de 2007 , Collée (C-146/05, apartado 31) y de 8 de mayo de 2008 , Ecotrade (asuntos acumulados C-95/07 y 96/07, apartados 62 y 63)" (véanse entre otras las Sentencias de 10 de mayo de 2010 (rec. casa. núms. 1432/2005 y 1454/2005), FFDD Segundo y Cuarto, respectivamente; de 28 de febrero de 2011 (rec. casa. núm. 1030/2007), FD Quinto ; de 24 de marzo de 2011 (rec. casa. núm. 2885/2006), FD Quinto ; de 9 de mayo de 2011 (rec. casa. núm. 5705/2008), FD Quinto ; de 3 de junio de 2011 (rec. casa. núm. 202/2007), FD Segundo ; de 18 de julio de 2011 (rec. casa. núm. 5491/2008), FD Tercero ; de 1 de diciembre de 2011 (rec. casa. núm. 786/2009), FD Tercero ; y de 26 de enero de 2012 (rec. casa. unif. doctr. núms. 300/2009 y 1560/2010), FFDD Cuarto y Tercero, respectivamente).

Del mismo modo hemos mantenido que "todas las obligaciones formales en el marco del impuesto sobre el valor añadido están pensadas para facilitar la correcta aplicación de tal tributo, de cuyo mecanismo forma parte indisociable aquel derecho. Una aplicación desproporcionada de esas exigencias adjetivas podría hacer quebrar el objetivo básico al que sirve el reconocimiento del derecho a deducir, que no es otro que el de garantizar la plena neutralidad del impuesto sobre el valor añadido, clave de bóveda que sujeta la configuración de este tributo, según ha reiterado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (sentencias de 14 de febrero

de 1985 , Rompelman (268/83 , apartado 19), 21 de septiembre de 1988, Comisión/Francia (50/87 , apartado 15), 15 de enero de 1998 , Ghent Coal Terminal (C-37/96 , apartado 15), 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros (asuntos acumulados C- 110/98 a C-147/98, apartado 44) y 25 de octubre de 2001, Comisión/Italia (C-78/00 , apartado 30) "(sentencias de 10 de mayo de 2010, cit., FFDD Cuarto y Tercero, respectivamente; de 24 de marzo de 2011, cit., FD Quinto ; de 9 de mayo de 2011, cit., FD Quinto ; de 3 de junio de 2011, cit., FD Segundo ; de 18 de julio de 2011, cit., FD Tercero ; de 1 de diciembre de 2011, cit., FD Tercero ; y de 26 de enero de 2012 , cit., FFDD Cuarto y Tercero respectivamente)" (FD Quinto; reproducido, entre otras, en las posteriores Sentencias de 10 de marzo de 2014 (rec. casa. núm. 5679/2011), FD Tercero ; y de 30 de enero de 2014 (rec. casa. núm. 4717/2009) , FD Tercero).

Se debe subrayar, además, que, conforme a las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (asunto C-255/02) , y de 22 de diciembre de 2010, Weald Leasing (asunto C103/09) , apartados 92 y 52, respectivamente, "la redefinición que efectúe el órgano jurisdiccional cuando detecte una práctica abusiva en el IVA no debe ir más allá de lo necesario para asegurar la exacta percepción del IVA y evitar el fraude">>.

En definitiva, aún de entenderse que la interpretación de las normas vistas era exigible que REPSOL, S.A., debió presentar como entidad dominante la autoliquidación-declaración agregada, lo que no es el caso como se ha dicho, cuando además la Administración Tributaria permitió que el resto de sociedades dominadas se limitaran a presentar sólo la autoliquidación individual, y las dudas que suscita la normativa en la materia y la propia procedencia de dicha exigencia formal, procedería la devolución del IVA solicitado por la recurrida ya que de lo contrario se produciría una quiebra del principio de neutralidad, generándose un enriquecimiento injusto a favor de la Administración derivado de haber ingresado las cuotas de IVA y no haber devuelto en tiempo las sumas reclamadas.

SSEXTO.- *Condena en costas.*

Todo lo cual comporta la desestimación del recurso de casación interpuesto, con expresa imposición de costas al recurrente, si bien, en uso de la facultad que otorga el art. 139.3 de la Ley Jurisdiccional , se limita su importe a 8.000 euros.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido **1.-** Desestimar el recurso de casación interpuesto contra la sentencia dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en fecha 17 de marzo de 2014, recaída en el recurso n.º 112/2012 . **2.-** Imponer las costas a la parte recurrente, con el límite cuantitativo expresado en el último de los Fundamentos Jurídicos.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la coleccion legislativa.

Así se acuerda y firma.

Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.