

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ054012

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 23 de enero de 2014

Vocalía 4.<sup>a</sup>

R.G. 761/2012

**SUMARIO:**

**Procedimiento de revisión en vía administrativa. Recurso de reposición. Objeto y naturaleza. Momento de aportación de documentos o pruebas.** El recurso de reposición es un procedimiento de revisión y no de aplicación de los tributos, aunque su tramitación y resolución esté encomendada al mismo órgano que dictó el acto impugnado. Consecuentemente, no procede con ocasión de su interposición, la aportación de pruebas que, habiendo sido específicamente solicitadas en el procedimiento de aplicación de los tributos y que pudieron ser aportadas, no lo hubieran sido, pues podría dar lugar a abuso del derecho procesal y a la infracción del art. 112 de la Ley 30/1992 (LRJAP y PAC). **Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Indefensión.** Esta regla, en aras del principio de tutela judicial efectiva, debe ser aplicada con cautela, evitando la generación de situaciones de indefensión. En ese sentido, se aprecia indefensión cuando, atendiendo un requerimiento formulado en términos genéricos o imprecisos, se aporta documentación que la Administración considera insuficiente para acreditar el derecho a la devolución y el conocimiento de la insuficiencia de dicha documentación como medio de prueba, lo obtiene la entidad cuando se le notifica el acuerdo denegatorio de la devolución, aportando documentación adicional en vía de reposición. La inadmisión sin más de dicha documentación por considerar que debió aportarse en el procedimiento de devolución sin entrar a valorar si dicha documentación permite un pronunciamiento sobre la cuestión de fondo, genera indefensión en el interesado. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 119.  
RD 1624/1992 (Rgto IVA), art. 31.  
Ley 58/2003 (LGT), arts. 105 y 106.  
Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 112.  
Código Civil, art. 7.

**SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, en la reclamación económico-administrativa que, en única instancia de conformidad con lo dispuesto en el artículo 229.1 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesta por X, SL, con NIF ..., actuando en su nombre y representación Dña. ... y con domicilio a efectos de notificaciones en ... Las Palmas de Gran Canaria, contra el acuerdo de resolución de recurso de reposición formulado contra el acuerdo de denegación de devolución dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria-IVA No Establecidos, con número de expediente ..., y referida al Impuesto sobre el Valor Añadido, periodo 07-2009 / 09-2009, por importe de 250.681,17 euros de solicitud de devolución.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero:**

La entidad X, SL presenta en fecha 29 de noviembre de 2010 solicitud de devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, correspondiente al periodo 07/2009 a 09/2009, por importe de 250.681,17 euros.

Mediante requerimiento de fecha 28 de marzo de 2011, se solicita a la interesada la aportación de la siguiente documentación:

Aclaración detallada de las operaciones realizadas en España, así como destino de los bienes y/o servicios adquiridos cuya devolución de IVA solicita. Prueba de que los servicios recibidos o bienes adquiridos en

España están afectos a operaciones que dan derecho a la devolución, según establece el art. 119 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido (la acreditación de la afectación se realizará mediante contratos y facturas relativas a dichos servicios y adquisiciones o por los medios admisibles en Derecho que el solicitante pueda aportar).

En caso de utilizar como medios de prueba contratos, facturas, etc. redactados en un idioma distinto del español, estos deberán acompañarse de una traducción del contenido del documento.

La Oficina Nacional de Gestión Tributaria-IVA No Establecidos dicta acuerdo de denegación de devolución de fecha 6 de julio de 2011, en el que se indica lo siguiente:

En relación con su solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, se ha resuelto dictar acuerdo de DENEGACIÓN de la devolución por los siguientes motivos:

Con fecha 30 de marzo de 2011 le fue enviado, mediante correo electrónico (...) un requerimiento, en virtud de las facultades atribuidas a la Administración tributaria y más concretamente, en el apartado Nueve del artículo 119 de la Ley 37/1992, para poder apreciar el fundamento de la solicitud de devolución. (...).

En contestación a dicho requerimiento, se ha recibido en esta Oficina, con fecha 5 de mayo de 2011, un escrito del solicitante al que adjunta las facturas por las que solicita la devolución de las cuotas de IVA soportadas.

En virtud de lo establecido en el artículo 105 de la Ley 58/2003, General Tributaria, "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los elementos constitutivos del mismo...".

Que no ha aportado la aclaración, tal y como le fue solicitado en el requerimiento formulado, la aclaración ni de las operaciones realizadas en España, ni del destino de los bienes y/o servicios cuya devolución de IVA solicita. Sólo ha aportado las facturas acreditativas del derecho a la devolución.

Que del examen de la contestación realizada no ha aportado, a juicio de esta Oficina, justificante, factura, documento o cualquier otro medio admisible en Derecho que pruebe que los servicios recibidos o bienes adquiridos en España estén afectos a operaciones que dan derecho a la devolución solicitada, en los términos establecidos en el artículo 119 de la Ley 37/1992, del IVA. Que en base a lo anterior, y al no haber contestación al requerimiento para aclarar de forma detallada las operaciones que ha realizado en el territorio de aplicación del impuesto, no queda suficientemente acreditado por el solicitante su derecho a la devolución, no pudiéndose apreciar por esta Oficina que concurren en el mismo los requisitos establecidos en el artículo 119.Dos de la Ley del Impuesto.

### **Segundo:**

En fecha 14 de julio de 2011, la entidad reclamante interpone recurso de reposición contra el acuerdo de denegación de devolución descrito en el antecedente de hecho anterior, acompañando al escrito de interposición aclaración de las operaciones realizadas por el solicitante en España y destino de los bienes que motivan la solicitud de devolución.

En fecha 29 de julio de 2011, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria-IVA No Establecidos dicta acuerdo de resolución de recurso de reposición, por el que se desestima dicho recurso. En el acuerdo de resolución se indica lo siguiente:

(...) el solicitante en fecha 14 de julio de 2011 interpone recurso de reposición contra dicho acuerdo de denegación, en el que aporta la documentación que en fase de tramitación le fue requerida y no atendida.

(...).

De los anteriormente expuesto se desprende, en cuanto al supuesto que nos ocupa, que es la entidad X, SL la que, en orden a la obtención de la devolución solicitada, debió haber probado ante esta Oficina la concurrencia de todos y cada uno de los requisitos exigidos en los artículos 119 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido y 31 del R.D. 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto, y debió hacerlo cuando fue requerido para ello por esta Oficina.

Según lo manifestado por el Tribunal Económico-Administrativo Central en varias resoluciones (por todas, la de 16 de mayo de 2007), el obligado tributario no puede pretender que en fase de Recurso se tenga en cuenta hechos que no manifestó, a requerimiento de la Administración, en una fase procedimental anterior, encaminada a apreciar la concurrencia de los requisitos para reconocerle la devolución. Por ello no cabe, en sede de revisión de la resolución impugnada, admitir la documentación que se negó en sede de gestión, máxime tratándose de una documentación que se pudo (porque se disponía de ella) y se debió (porque fue requerido al efecto) aportar en un momento procedimental oportuno, por cuanto otra cosa supondría, como manifiesta el

Tribunal Económico-Administrativo Central, dejar al arbitrio de los obligados tributarios la determinación del procedimiento en que han de examinarse los hechos que puedan convenir a sus intereses.

**Tercero:**

Contra el acuerdo de resolución de recurso de reposición descrito en el antecedente de hecho anterior, la entidad interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, en fecha 2 de septiembre de 2011.

En el oportuno trámite de puesta de manifiesto, la entidad presenta escrito en el que, en síntesis, formula las siguientes alegaciones:

- La entidad formuló adecuadamente la solicitud de devolución y ha probado su derecho a la devolución solicitada, conforme al procedimiento aplicable.
- La entidad reúne las condiciones previstas en la norma para el reconocimiento del derecho a la devolución solicitada.
- La actuación de la Oficina Nacional de Gestión ha vulnerado sustancialmente las normas del procedimiento aplicable: el requerimiento se practicó de forma extemporánea, no se encuentra motivado, es incorrecto e impreciso.
- El acuerdo de denegación de devolución carece absolutamente de motivación.
- Adecuación, idoneidad y admisibilidad de las pruebas adicionales aportadas en el recurso de reposición.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero:**

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de la reclamación económico-administrativa que se examina, que ha sido interpuesta en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, de aplicación a este procedimiento.

La cuestión planteada ante este Tribunal Central consiste en determinar si el acuerdo de resolución de recurso de reposición impugnado es ajustado a derecho.

**Segundo:**

Para la resolución de la cuestión que nos ocupa es necesario transcribir lo dispuesto en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido. Concretamente, el artículo 119 de la Ley regula el régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, y dispone:

“Uno. 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. (...).

Dos. Los empresarios o profesionales que soliciten las devoluciones a que se refiere este artículo deberán reunir las siguientes condiciones durante el periodo al que se refiera su solicitud:

1.º Estar establecidos en la Comunidad o en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

2.º No haber realizado en el territorio de aplicación del Impuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al mismo distintas de las que se relacionan a continuación:

a) Entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del Impuesto sean sus destinatarios, de acuerdo con lo dispuesto en los números 2.º, 3.º y 4.º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley.

b) Servicios de transporte y sus servicios accesorios que estén exentos del Impuesto en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de esta Ley.

3.º No ser destinatarios de entregas de bienes ni de prestaciones de servicios respecto de las cuales tengan dichos solicitantes la condición de sujetos pasivos en virtud de lo dispuesto en los números 2.º y 4.º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley.

4.º Cumplir con la totalidad de los requisitos y limitaciones establecidos en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley para el ejercicio del derecho a la deducción, en particular, los contenidos en los artículos 95 y 96 de la misma, así como los referidos en este artículo.

5.º Destinar los bienes adquiridos o importados o los servicios de los que hayan sido destinatarios en el territorio de aplicación del Impuesto a la realización de operaciones que originen el derecho a deducir de acuerdo con lo dispuesto en la normativa vigente en el Estado miembro en donde estén establecidos y en función del porcentaje de deducción aplicable en dicho Estado. (...).

6.º Presentar su solicitud de devolución por vía electrónica a través del portal electrónico dispuesto al efecto por el Estado miembro en el que estén establecidos.

(...)"

El desarrollo reglamentario lo encontramos en el artículo 31 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, según el cual:

"1. 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 a que se refiere el artículo 119 de la Ley del Impuesto mediante una solicitud que deberá reunir los siguientes requisitos:

a) La presentación se realizará por vía electrónica a través del formulario dispuesto al efecto en el portal electrónico de la Administración tributaria del Estado miembro donde esté establecido el solicitante con el contenido que apruebe el Ministro de Economía y Hacienda. (...).

b) La solicitud comprenderá las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes o servicios por las que se haya devengado el Impuesto y se haya expedido la correspondiente factura en el periodo a que se refieran. (...).

c) El Ministro de Economía y Hacienda podrá determinar que la solicitud se acompañe de copia electrónica de las facturas o documentos de importación a que se refiera cuando la base imponible consignada en cada uno de ellos supere el importe de 1.000 euros con carácter general o de 250 euros cuando se trate de carburante.

(...).

2. La solicitud de devolución únicamente se considerará presentada cuando contenga toda la información a que se refiere la letra d) del apartado anterior de este artículo.

3. La solicitud de devolución podrá comprender las cuotas soportadas durante un trimestre natural o en el curso de un año natural. También podrá referirse a un período inferior a un trimestre cuando se trate del conjunto de operaciones realizadas en un año natural.

4. 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.

(...)"

La primera cuestión que se desprende de los preceptos expuestos, es que los empresarios o profesionales no establecidos, podrán ejercitar el derecho a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido. Es decir, que se trata de un derecho ejercitable por el interesado y como tal le corresponde al mismo la carga de la prueba de los requisitos exigidos para su aplicación.

De acuerdo con el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Este principio es interpretado por el Tribunal Supremo, en su sentencia de 27 de enero de 1992, en el sentido de que "cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor". En este sentido, este Tribunal entiende que los anteriores criterios han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria, "de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extrema sencillez la demostración de los hechos controvertidos". En la vía económico-administrativa rige el principio de "interés" en la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de la prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario, mediante algún tipo de ficción, presunción o "relevatio ab onere probandi".

Es decir, de lo anterior se desprende que será el interesado quien en aras a la obtención de la devolución solicitada deberá probar ante la Administración Tributaria la concurrencia de todos y cada uno de los requisitos

exigidos en los artículos 119 y 31 antes transcritos. Para ello se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 106 de la Ley 58/2003, General Tributaria, según el cual: “en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000 de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.”

### **Tercero:**

La cuestión controvertida consiste, en el presente caso, en la admisibilidad de la documentación aportada por el interesado en el procedimiento de revisión en vía administrativa que se inicia con la interposición del recurso de reposición, documentación que no fue aportada en el procedimiento de gestión, sin que la entidad haya justificado dicha falta de aportación de la documentación requerida.

El hecho de que los procedimientos revisores en materia tributaria tengan su específico régimen jurídico no impide aplicar supletoriamente la Ley común a todos los procedimientos administrativos (Ley 30/1992), entre cuyos preceptos se encuentra una regla, no contemplada expresamente en la LGT, encerrada en el apartado 1 del artículo 112, según la cual “no se tendrán en cuenta en la resolución de los recursos hechos, documentos o alegaciones del recurrente cuando, habiendo podido aportarlos en el trámite de alegaciones, no lo haya hecho”. Esta norma contiene una regla que no es más que la concreción positiva para el ámbito administrativo común del principio general de que la Ley no ampara el abuso del derecho (artículo 7.2 del Código Civil), en este caso, el abuso del derecho procesal. Qué duda cabe que dicho principio tiene por finalidad impedir que resulte inútil el trámite de alegaciones y pruebas de los procedimientos de aplicación, como así resultaría si los interesados pudieran elegir, a su arbitrario antojo, el momento en el que presentar pruebas y alegaciones, por cuanto que ello sería contrario a un elemental orden procesal.

Sin embargo, tampoco debe abrigar ninguna duda que tal regla deba aplicarse con cautela, al estar limitada por el principio constitucional de tutela judicial efectiva, principio que también debe inspirar los procedimientos administrativos revisores (incluidos los tributarios) previos a los judiciales.

El equilibrio entre ambos principios pasa por el hecho de que se constate el presupuesto del artículo 112 de la Ley 30/1992, esto es, y en lo que al presente caso interesa, que el interesado haya aportado en el recurso de reposición documentos que, pese a disponer de ellos o estar en condiciones de hacerlo a lo largo del procedimiento, se sustrajeran del mismo para ser aportados en ulterior recurso de reposición.

En el presente caso, la entidad reclamante atendió el requerimiento efectuado mediante la aportación de las facturas relativas a los bienes y servicios adquiridos, es decir, se aportaron medios de prueba en los términos indicados en el requerimiento, tal como se indica en el antecedente de hecho primero de esta resolución. No obstante, no se aportó aclaración de las operaciones realizadas en España ni del destino de los bienes y servicios adquiridos, y es precisamente en la ausencia de esta información, que se califica como de simple aclaración, en la que la Administración tributaria fundamenta la denegación de la solicitud de devolución controvertida.

De esta forma, la actuación administrativa desarrollada supone la negación a la reclamante de su derecho a formular alegaciones en relación con la valoración de los elementos de prueba por ella aportados, situación ésta que cabe considerar como generadora de indefensión, debiendo admitirse la documentación presentada en el recurso de reposición. Se impone, por tanto, anular el acuerdo de resolución del recurso de reposición impugnado, procediendo devolver el expediente para que la Oficina Nacional de Gestión Tributaria tenga en cuenta la documentación aportada y, tras su examen, se pronuncie sobre la procedencia o no de su solicitud de devolución.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, vista la reclamación económico-administrativa interpuesta por X, SL, con NIF ..., contra la resolución del recurso de reposición de referencia,

### **ACUERDA:**

estimarla en parte, en los términos señalados en el fundamento de derecho tercero.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.