

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ055905

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 16 de septiembre de 2014

Vocalía 5.^a

R.G. 2752/2010

SUMARIO:

IVA. Devolución a no establecidos. Prescripción del derecho a solicitar devoluciones. Interrupción. Por reclamaciones o recursos. Resolución. *La solicitud de devolución de las cuotas soportadas por el régimen especial a no establecidos, interrumpió el plazo de prescripción de los 4 años del derecho a solicitar las cuotas soportadas de IVA por el régimen general.* La cuestión que se plantea no es el cumplimiento de los requisitos establecidos para obtener la devolución por el procedimiento especial previsto en el art. 119 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), sino que el reclamante señala que el retraso de la Administración en notificar la resolución denegatoria de la solicitud -casi 3 años-, ha provocado la imposibilidad de recuperar el IVA soportado por el régimen general, por haber transcurrido el plazo de prescripción -4 años- desde la fecha de emisión de las facturas originales y, por tanto, no poder emitir facturas rectificativas para solicitar la devolución del Impuesto por dicho régimen general. Pues bien, el plazo de prescripción se interrumpe por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución, así como por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por lo que la solicitud de devolución de las cuotas soportadas por el régimen especial a no establecidos del mencionado art. 119 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), presentada por el interesado, interrumpió el plazo de prescripción de los 4 años del derecho a solicitar las cuotas soportadas de IVA en el ejercicio 2003 por el régimen general. También interrumpe la prescripción, la interposición de los correspondientes recursos y reclamaciones, lo que implica que el cómputo del plazo de prescripción de los cuatro años se iniciará de nuevo cuando se notifique al interesado la presente resolución. Por lo tanto, el hecho de que la Administración tardara en resolver expresamente el procedimiento de devolución de las cuotas soportadas por el régimen especial para los no establecidos previsto en el art. 119 de la Ley 37/1992 (Ley IVA) iniciado por el reclamante, no impide que pueda solicitar la devolución de las cuotas soportadas por el régimen general del Impuesto, puesto que las actuaciones realizadas por el obligado tributario tendentes a pretender su devolución, han interrumpido el plazo de prescripción. Consecuencia de lo anterior, deben desestimarse las pretensiones del reclamante en cuanto a su derecho a solicitar la devolución por el régimen especial a no establecidos del reiterado art. 119 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), debiendo acudir al régimen general, sin que el retraso en la emisión de dicho acuerdo por parte de la Administración perjudique al interesado en cuanto a la posibilidad de tramitar su devolución por dicho régimen general. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 99, 115, 119 y 164.

RD 1624/1992 (Rgto. IVA), arts. 31 y 71.

RD 2402/1985 (Deber de expedir y entregar factura), arts. 3 y 9.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 67, 68, 124 y 127.

Ley 230/1963 (LGT), arts. 64 y 66.

RD 1163/1990 (Devolución Ingresos Indevidos), arts. 7, 11, 13 y 14.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, vista la reclamación económico-administrativa que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, promovida por la entidad **X**, actuando en su nombre y representación Dña. ..., con NIF: ..., actuando en nombre y representación de **Y, S.L.** con NIF: ..., con domicilio a efectos de notificaciones en el edificio ... de ..., interpuesta en fecha 16 de febrero de 2010 contra la resolución desfavorable a un recurso de reposición de fecha 20 de junio de 2007, dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, interpuesto contra el acuerdo de denegación de devolución de fecha 9 de abril de 2007 de la misma Oficina, en relación con la solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, del período 01-2003/12-2003, por importe de 1.077.895,00 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

La entidad solicitante presentó con fecha 30 de junio de 2004, 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, por importe de 1.077.895 euros, referida al periodo 01-2003/12-2003.

Con fecha 9 de abril de 2007 se emite acuerdo de denegación por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, por los siguientes motivos:

- Que de acuerdo con la Ley 37/1992, art.119.Dos.2º, para solicitar la devolución del IVA soportado en el territorio de aplicación del impuesto, por empresarios o profesionales no establecidos, es requisito imprescindible que el solicitante no haya realizado durante el periodo a que se refiere la solicitud entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto.

- De la documentación aportada por el solicitante se deduce que ha realizado entregas intracomunitarias, factura aportada con el número de orden 15, por lo que la devolución del IVA solicitada en este periodo debería, en todo caso, tramitarse de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 115, una vez cumplimentados los requisitos del artículo 164, ambos de la citada Ley.

Segundo:

Contra dicho acuerdo el interesado interpone recurso de reposición, en fecha 10 de mayo de 2007, alegando que los bienes por los que solicita al devolución del IVA soportado no han abandonado el territorio español.

La oficina gestora desestima las alegaciones del interesado, ya que el interesado no aporta prueba de que los bienes no hayan abandonado el territorio español y al realizar entregas intracomunitarias de bienes, queda excluido de la solicitud de la devolución del IVA soportado en sus adquisiciones por el régimen especial a no establecidos, debiendo acudir al régimen general.

Tercero:

En fecha 16 de febrero de 2010 interpone reclamación económico administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central alegando en síntesis lo siguiente:

- Defecto de notificación de la desestimación del recurso de reposición, al no identificar el Acuse de Recibo que obra en el expediente la identidad ni el cargo de la persona que recogió la notificación, sin que aparezca firmada por ningún empleado de la entidad, por lo que la fecha de notificación debería ser el 18 de enero de 2010, fecha en la que se persona en la Oficina y recibe copia de la misma, por lo que la reclamación se interpone dentro del plazo legalmente establecido para ello.

- En relación con la denegación de la solicitud de devolución señala lo siguiente:

o Que el retraso de la Administración en notificar la resolución denegatoria de la solicitud (casi 3 años), ha provocado la imposibilidad de recuperar el IVA soportado por el régimen general, por haber transcurrido el plazo de prescripción (4 años) desde la fecha de emisión de las facturas originales y por tanto, no poder emitir facturas rectificativas para solicitar la devolución del impuesto por dicho régimen.

o Que el 21 de septiembre de 2007, con efectos retroactivos a agosto de 2003, procedió a registrarse a efectos de IVA en territorio de aplicación del impuesto para seguir el procedimiento del artículo 164 de la Ley de IVA y poder recuperar las cuotas de IVA soportado por el régimen general, solicitando a sus proveedores la rectificación de las facturas correspondientes al último trimestre del ejercicio 2003.

o Que en la práctica, resultaba imposible solicitar la rectificación de todas las facturas expedidas en el 2003 a los proveedores, incluyendo el NIF español que obtendría, ya que el ejercicio 2003 estaba parcialmente prescrito, lo que implica que sólo haya podido recuperar vía procedimiento del artículo 115 de la Ley de IVA 245.432,50 euros frente al 1.077.895 euros de IVA soportado, violando así el principio de neutralidad del IVA y produciendo un enriquecimiento injusto de la Administración.

o Que se produjeron circunstancias idénticas en relación con la solicitud relativa al ejercicio 2002, y en este caso, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria estimó el recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de denegación, acordando la devolución solicitada.

Consecuencia de lo anterior, señala que el acuerdo de denegación de devolución emitido por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria no es conforme a derecho al ser contrario al principio de neutralidad del IVA, por lo que solicita que esa Oficina conceda la devolución por importe de 832.462,50 euros.

El Tribunal Económico Administrativo Central inadmite la reclamación interpuesta en fecha 16 de febrero de 2010 por extemporánea, al considerar que la resolución desestimatoria del recurso de reposición se notificó el 1 de septiembre de 2007, no el 18 de enero de 2010, que es la fecha en la que se personó en las oficinas de la Administración, sin entrar a conocer del resto de las cuestiones alegadas por la reclamante.

Cuarto:

La reclamante interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAC ante la Audiencia Nacional, que estima sus pretensiones, mediante Sentencia de 10 de marzo de 2014, anulando la resolución impugnada y ordenando que el TEAC resuelva sobre la cuestión de fondo planteada por la recurrente.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de la reclamación económico-administrativa que se examina, que ha sido interpuesto 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 RD 520/05 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

La cuestión a resolver consiste en determinar si el acuerdo por el que se deniega la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido para sujetos no establecidos, del período 01-2003/12-2003, se ajusta a derecho.

Segundo:

El procedimiento que regula el régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos se encuentra regulado en el artículo 119 de la Ley 37/1992 reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido. Se dispone en este precepto que:

“Uno. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, en quienes concurren los requisitos previstos en el apartado siguiente, podrán ejercitar el derecho a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan satisfecho o, en su caso, les haya sido repercutido en dicho territorio, con arreglo a lo establecido en este artículo. (...)

Dos. Son requisitos para el ejercicio del derecho a la devolución a que se refiere este artículo:

1.º Que los empresarios o profesionales que pretendan ejercitarlo estén establecidos en la Comunidad, en Canarias, Ceuta o Melilla, o en otros territorios terceros. (...)

2.º Que durante el período a que se refiere la solicitud no hayan realizado en el territorio de aplicación del impuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas a este distintas de las que se relacionan a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del impuesto sean los destinatarios de ellas, según lo dispuesto en los números 2.º, 3.º y 4.º del artículo 84.uno de esta Ley.

b) Los servicios de transporte y los servicios accesorios a los transportes, exentos del impuesto en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de esta Ley.

3.º Que, durante el período a que se refiere la solicitud, los interesados no hayan sido destinatarios de entregas de bienes ni de prestaciones de servicios de las comprendidas en los números 6.º y 7.º del artículo 70.uno y en los artículos 72, 73 y 74 de esta Ley, sujetas y no exentas del impuesto y respecto de las cuales tengan dichos interesados la condición de sujetos pasivos en virtud de lo dispuesto en los números 2.º y 4.º del artículo 84.uno de esta Ley. (...)

Cuatro. Los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad en quienes concurren los requisitos previstos en este artículo tendrán derecho a solicitar la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan satisfecho o soportado durante el período de tiempo a que se refiere la solicitud con ocasión de las

adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que hayan realizado, en la medida en que destinen los indicados bienes o servicios a la realización de operaciones que les origine el derecho a deducir (...)”.

Es decir, los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, tienen derecho a la devolución de las cuotas soportadas o satisfechas en el territorio de aplicación del impuesto, siempre que cumplan con todos y cada uno de los requisitos exigidos en el transcrito artículo 119 de la Ley del Impuesto, y de conformidad con el procedimiento regulado en el artículo 31 del Real Decreto 1624/1992 que aprueba su Reglamento.

No obstante, la cuestión que se plantea en el presente expediente no es el cumplimiento de los requisitos establecidos para obtener la devolución por este procedimiento especial sino que el reclamante, ante este Tribunal, señala que el retraso de la Administración en notificar la resolución denegatoria de la solicitud (casi 3 años), ha provocado la imposibilidad de recuperar el IVA soportado por el régimen general, por haber transcurrido el plazo de prescripción (4 años) desde la fecha de emisión de las facturas originales y, por tanto, no poder emitir facturas rectificativas para solicitar la devolución del impuesto por dicho régimen general.

Con fecha 9 de abril de 2007 se emite acuerdo por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, por el que se deniega al interesado el derecho a solicitar las cuotas de IVA soportado en el período 01/2003 a 12/2003, por el procedimiento especial a no establecidos del artículo 119 de la Ley General Tributaria, señalando el acuerdo al efectuar entregas intracomunitarias de bienes, debe acudir al régimen general del impuesto.

De acuerdo con las propias manifestaciones del reclamante, el 21 de septiembre de 2007, procedió a registrarse fiscalmente en España, con efectos desde agosto de 2003 y solicitar a sus proveedores la rectificación de las facturas correspondientes al último trimestre del 2003.

Señala que a la fecha de recepción del acuerdo de denegación, el ejercicio 2003 estaba parcialmente prescrito, por haber transcurrido más de cuatro años desde la emisión de las facturas originales, por lo que resultó imposible solicitar la rectificación de las facturas a los proveedores para reflejar los datos fiscales asignados a la interesada. Ello provocó que solo pudiera recuperar 245.432,50 euros del importe total del IVA correspondiente al ejercicio 2003 que ascendía a 1.077.895 euros.

Tercero:

Con carácter previo, debemos determinar si el caso que nos ocupa, es causa por la que se debe expedir una factura o documento rectificativo.

Conviene señalar que el reclamante manifiesta que se registró a efectos de IVA en el territorio de aplicación del impuesto para seguir el procedimiento previsto en el artículo 164 de la Ley de IVA, el 21 de septiembre de 2007, con efectos retroactivos a agosto de 2003, y solicitó a sus proveedores la rectificación de las facturas correspondientes al último trimestre del ejercicio 2003 pudiendo recuperar vía procedimiento del artículo 115 de LIVA un total de 245.432,50 euros de cuotas soportadas en dicho trimestre.

Por lo tanto, para determinar si debió rectificar las facturas correspondientes a los demás períodos del ejercicio 2003, habrá que acudir a lo dispuesto en el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales (vigente hasta el 19 de diciembre de 2003).

En concreto, el artículo 3 del Real Decreto 2402/1985, regula los requisitos que deben cumplir las facturas, al señalar que:

“1. Toda factura y sus copias o matrices contendrán, al menos, los siguientes datos o requisitos:

Número y, en su caso, serie. La numeración de las facturas será correlativa.

Podrán establecerse series diferentes, especialmente cuando existan diversos centros de facturación.

Nombre y apellidos o denominación social, Número de Identificación Fiscal atribuido por la Administración española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Comunidad Económica Europea y domicilio, tanto del expedidor como del destinatario. Cuando se trate de no residentes, deberá indicarse la localización del establecimiento permanente.

Cuando el destinatario sea una persona física que no desarrolle actividades empresariales o profesionales bastará que, respecto a ella, consten su nombre y apellidos y su Número de Identificación Fiscal.

Descripción de la operación y su contra-prestación total. (...)

Lugar y fecha de su emisión.

2. Se deberá expedir y entregar factura por los pagos anteriores a la realización de la operación. En la correspondiente factura se hará indicación expresa de esta circunstancia. (...)."

Por su parte, el artículo 9, regula los supuestos en que los empresarios o profesionales están obligados a rectificar las facturas. En concreto, se señala en el mismo:

"1. Los empresarios y profesionales deberán rectificar las facturas o documentos equivalentes o sustitutivos de las mismas, emitidos por ellos en los casos en que las cuotas impositivas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente o se hayan producido las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, den lugar a la modificación de la base imponible, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto correspondiente a la operación gravada o, en su caso, de la fecha en que se hayan producido las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80.

No podrán ser objeto de rectificación las cuotas impositivas en los supuestos previstos en el artículo 89, apartado tres, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, la rectificación deberá efectuarse inmediatamente después de advertirse la circunstancia que la motiva.

3. La rectificación deberá realizarse mediante la emisión de una nueva factura o documento en el que se hagan constar los datos identificativos de las facturas o documentos iniciales y la rectificación efectuada. Deberán establecerse series especiales de numeración para estas facturas de rectificación.

No obstante, los empresarios y profesionales que, con posterioridad a la emisión de las correspondientes facturas o documentos, concediesen a sus clientes descuentos u otros beneficios, podrán emitir notas de abono numeradas correlativamente, en el caso de que dichos clientes no sean empresarios o profesionales ni hubiesen exigido la expedición inicialmente de una factura completa. Asimismo, tratándose de descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones y en los demás casos que se autoricen por el Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria no será necesaria la especificación de las facturas rectificadas bastando la simple determinación del período a que se refieran".

Es decir, se deben expedir facturas rectificativas cuando se den algunas de las causas previstas en el citado artículo, no teniendo tal calificación aquellas que se expidan por motivos distintos a los señalados.

En el presente caso, la reclamante señala que perdió su derecho a solicitar la devolución por el régimen general del IVA, al haber transcurrido más de cuatro desde la emisión de las facturas originales, hecho que provocó que los proveedores no pudieran rectificar las mismas para hacer constar el NIF atribuido por la Administración española a efectos de IVA.

No obstante, el artículo 3.1 señalado, incluye entre los requisitos exigidos de facturación, el deber de hacer constar el NIF atribuido por la Administración española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Comunidad Europea, con el que ha realizado la operación el obligado a expedir la factura.

Como se desprende de los preceptos expuestos, no es necesaria la rectificación de las facturas inicialmente emitidas por los proveedores para hacer constar el NIF español de la reclamante para poder solicitar la devolución por el procedimiento general de IVA, puesto que el propio reglamento de facturación, establece la posibilidad de hacer constar, en el caso de no tener atribuido un NIF por la Administración española, el NIF atribuido por otro estado miembro de la Comunidad.

En las facturas emitidas por los proveedores, se hace constar el número atribuido a la reclamante a efectos de IVA, FR00393162433, por lo que al cumplir todos los requisitos, no impide que sirvan de justificante de su derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el régimen general del impuesto, todo ello sin perjuicio del deber de solicitar a la Administración española el número de identificación fiscal para poder cumplir con sus obligaciones tributarias.

Cuarto:

Una vez determinado que no es necesario la rectificación de las facturas originales para hacer constar el NIF atribuido por la Administración española, para que éstas sirvan de justificante de su derecho a la deducción de las cuotas soportadas, habrá que determinar si el retraso en la emisión del acuerdo desestimatorio por parte de la Administración provoca algún perjuicio al interesado, en cuanto a la prescripción de su derecho a solicitar la devolución de las cuotas de IVA soportado por el régimen general del impuesto.

Con carácter previo, debemos señalar que es criterio reiterado por este Tribunal Económico Administrativo Central que la devolución de cuotas de IVA soportadas por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del

impuesto debe calificarse como devolución derivada de la normativa del tributo y, por tanto, el régimen y procedimiento aplicable es el específicamente regulado en el artículo 119 LIVA y 31 del RIVA. La mencionada devolución tiene la calificación de devolución de oficio, o en los términos que utiliza la actual Ley 58/2003 General Tributaria, devolución derivada de la normativa del tributo. Es decir, se trata de devoluciones correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo. En el caso de los sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, se trata de cantidades que estos sujetos no establecidos han satisfecho o soportado durante el período de tiempo a que se refiera la solicitud con ocasión de las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que han realizado, en la medida en que destinen los indicados bienes o servicios a la realización de operaciones que les originan el derecho a deducir en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con la presentación del modelo 361 de 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 se inicia, a instancia de la entidad, un procedimiento de solicitud de devolución derivada de la normativa del tributo, cuya regulación se encuentra contenida en los artículos 124 a 127 de la Ley 58/2003 General Tributaria.

Dichas devoluciones se califican como devoluciones de oficio derivadas de la mecánica liquidadora del impuesto, sin que puedan ser por tanto calificadas como devoluciones de ingresos indebidos.

Efectivamente, es necesario partir de la diferente naturaleza y tratamiento que tienen las cantidades derivadas de un ingreso indebido efectuado por el sujeto pasivo en el Tesoro Público, de las cantidades que dan lugar a devoluciones derivadas de la propia mecánica liquidadora del impuesto, a efectos de la resolución de la cuestión objeto de esta reclamación económico administrativa y relativa a la prescripción del derecho a la obtención de dichas devoluciones.

A este respecto hay que mencionar que el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos dispone en su artículo 7:

“1. El reconocimiento del derecho a la devolución de un ingreso indebidamente efectuado en el Tesoro se realizará en virtud del procedimiento regulado en este capítulo, en particular, en los siguientes casos:

- a) Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas u obligaciones tributarias.*
- b) Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe de las deudas u obligaciones tributarias liquidadas por la Administración o autoliquidadas por el propio obligado tributario.*
- c) Cuando se hayan ingresado, después de prescribir la acción para exigir su pago, deudas tributarias liquidadas por la Administración o autoliquidadas por el propio obligado tributario, así como cuando se hayan satisfecho deudas cuya autoliquidación haya sido realizada hallándose prescrito el derecho de la Administración para practicar la oportuna liquidación.*

2. Asimismo, cuando la Administración rectifique, de oficio o a instancia del interesado, cualquier error material, de hecho o aritmético padecido en una liquidación u otro acto de gestión tributaria y el acto objeto de rectificación hubiese motivado un ingreso indebido, serán de aplicación las disposiciones recogidas en este capítulo, si bien corresponderá en todo caso al mismo órgano que dictó el acto instruir el procedimiento y acordar la resolución que proceda, reconociendo, en su caso, el derecho a la devolución”.

Por lo tanto, las cuotas de IVA soportadas por la entidad reclamante no constituyen un supuesto de ingreso indebido en el Tesoro Público, ya que se trata de cuotas debidamente repercutidas.

La disposición adicional quinta del Real Decreto 1163/1990, por el cual se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, dispone en su apartado 2 que las devoluciones de naturaleza tributaria, distintas de las devoluciones de ingresos indebidos, previstas en la normativa específica de los distintos tributos o en el régimen jurídico común del sistema tributario continuarán rigiéndose por sus disposiciones propias. No obstante, serán de aplicación a todas las devoluciones de naturaleza tributaria las normas contenidas en los artículos 11, 13 y 14 de este Real Decreto.

Es decir, que en un supuesto de devolución de naturaleza tributaria previsto en la normativa específica de los distintos tributos o en el régimen jurídico común del sistema tributario, dicha devolución se regirá por sus disposiciones propias, y no por las disposiciones reguladoras del procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

Es necesario resaltar que este Tribunal Económico-Administrativo, en reiteradas ocasiones, ha manifestado que las devoluciones que obedecen a la mecánica liquidadora del impuesto, es decir, que obedecen a la deducción de las cuotas soportadas del Impuesto sobre el Valor Añadido, no tienen el carácter de devoluciones de ingresos indebidos, sino que son devoluciones derivadas de la normativa del tributo y constituyen devoluciones de oficio. Igualmente se ha pronunciado la Audiencia Nacional en sentencia de 26 de julio de 2004 (Rec nº 842/2001), que en su fundamento de derecho cuarto dispone: *“La Sala ha tratado con anterioridad tal*

cuestión, así en sus sentencias de 18 de febrero de 2000 (recurso 1035/97) y 29 de enero de 2002 (recurso 2030/98), esta última citada por la recurrente, en la que señaló que el régimen de las devoluciones del IVA es distinto del de devoluciones por ingresos indebidos. En el caso de las devoluciones del IVA no nos encontramos ante un reintegro de lo que no se debió ingresar, sino al contrario, el contribuyente ha actuado correctamente al efectuar los ingresos derivados de la mecánica del IVA, si bien, al soportar un IVA mayor que el repercutido, tiene derecho a solicitar a la Administración la devolución de la diferencia”.

Quinto:

Una vez determinado que la devolución de las cuotas de IVA soportadas en el territorio de aplicación del impuesto, deben calificarse como devolución derivada de la normativa del tributo, habrá que determinar si el retraso en la emisión del acuerdo por el que se deniega al interesado la devolución de las cuotas soportadas en el período 01-2003/12-2003 por el régimen especial, ha provocado algún perjuicio al interesado en cuanto a la prescripción de su derecho a solicitar la devolución de las cuotas de IVA por el régimen general.

Para ello, es necesario determinar cuál es el plazo de prescripción que, en su caso, resultaría aplicable a las devoluciones derivadas de la normativa del tributo.

Dispone el artículo 64 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, en su redacción dada por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes:

“Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos y acciones:

- a) *El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.*
- b) *La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas.*
- c) *La acción para imponer sanciones tributarias.*
- d) *El derecho a la devolución de ingresos indebidos”.*

Ya se ha expuesto en el fundamento de derecho anterior que el supuesto objeto de la reclamación no es un caso de devolución de ingresos indebidos, sino de devoluciones derivadas de la propia mecánica liquidadora del Impuesto, de manera que, de conformidad con dicha afirmación, no resulta aplicable al presente caso el supuesto contemplado en la letra d) del artículo 64, antes transcrito. Esto lleva a plantear la posible inexistencia de plazo de prescripción en el caso de las devoluciones de oficio. La respuesta a esta pregunta debe ser negativa y debe igualmente aplicarse el plazo de prescripción general a que hace referencia el artículo 64 de la Ley 230/1963 General Tributaria.

Por su parte, el artículo 66 de la Ley 230/1963, relativo a la interrupción de la prescripción, dispone:

“1. Los plazos de prescripción a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 64 se interrumpen:

a) Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible. A estos efectos, se entenderán como realizadas directamente con el sujeto pasivo las actuaciones de Juntas y Comisiones, en el procedimiento de estimación global, para los que estuvieren debidamente representados.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase y

c) Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda.

2. El plazo de prescripción a que se refiere la letra d) del artículo 64 se interrumpirá por cualquier acto fehaciente del sujeto pasivo que pretenda la devolución del ingreso indebido, o por cualquier acto de la Administración en que se reconozca su existencia”.

Ya este Tribunal Económico-Administrativo Central se ha pronunciado en este sentido, al considerar aplicable en el caso de las devoluciones de oficio, el plazo de prescripción general a que hace referencia el artículo 64 de la Ley 230/1963, General Tributaria, entre otras, en las resoluciones nº 4122/1998, de 28 de abril de 2000, y nº 2413/2002, de 11 de noviembre de 2005. En este mismo sentido también existen otros pronunciamientos jurisdiccionales como la sentencia de 21 de octubre de 2005 de la Audiencia Nacional, recaída en el recurso número 0109/2003.

Por su parte la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en vigor desde 1 de julio de 2004, dispone en su artículo 66 lo siguiente:

“Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

- a) *El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.*
- b) *El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.*
- c) *El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.*
- d) *El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías”.*

Dicho plazo, de acuerdo con el artículo 67, comenzará a contarse “ *En el caso c), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse; desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o desde el día siguiente a aquel en que adquiriera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado.*”

Y se interrumpe, de acuerdo con el artículo 68, “a) *Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de su autoliquidación.*” o, “b) *Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase.*”

Es decir, con la nueva regulación resulta aplicable, como se desprende de los artículos transcritos, el plazo de cuatro años de prescripción del derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, lo que ratificaría la postura mantenida por este Tribunal y por la jurisprudencia antes mencionada.

En el caso que estamos analizando, la Administración deniega al reclamante la devolución de las cuotas de IVA soportado en el período 01-2003/12-2003 por el régimen especial, al no cumplir los requisitos para solicitar la devolución por dicho régimen, señalando que debe acudir al régimen general.

Se trata de determinar, por lo tanto, si ha prescrito el derecho del reclamante a solicitar las cuotas de IVA soportadas en el ejercicio 2003 por el procedimiento general establecido en el artículo 115 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el presente caso, el plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución derivada de la normativa del tributo, comenzará a contarse a partir del día siguiente “en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse”.

Para el régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido, hay que acudir a los apartados 1 y 3 del artículo 99 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que establecen lo siguiente:

“1. En las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, los sujetos pasivos podrán deducir globalmente el montante total de las cuotas deducibles soportadas en dicho período del importe total de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas durante el mismo período de liquidación en el territorio de aplicación del Impuesto como consecuencia de las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias de bienes o prestaciones de servicios por ellos realizadas.

(...)

3. El derecho a la deducción sólo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.”

Es decir, la mecánica general liquidadora del Impuesto sobre el Valor Añadido se traduce en la deducción de las cuotas soportadas deducibles de las cuotas devengadas, estableciéndose en la propia Ley del Impuesto los requisitos para la deducción de las cuotas soportadas, así como las reglas del devengo.

A este respecto, dispone el artículo 115 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“Uno. Los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 99 de esta Ley, por exceder continuamente la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año.”

Asimismo, en cuanto al momento en que se inicia el cómputo del plazo de prescripción, hay que determinar cuál debe ser el “dies a quo” computable a estos efectos.

El artículo 71.4 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone lo siguiente:

“4. La declaración-liquidación deberá cumplimentarse y ajustarse al modelo que, para cada supuesto, determine el Ministro de Hacienda y presentarse durante los veinte primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación mensual o trimestral, según proceda.

Sin embargo, las declaraciones-liquidaciones que a continuación se indican deberán presentarse en los plazos especiales que se mencionan:

1. *La correspondiente al período de liquidación del mes de julio, durante el mes de agosto y los veinte primeros días naturales del mes de septiembre inmediatamente posteriores.*

2. *La correspondiente al último período del año, durante los treinta primeros días naturales del mes de enero.*

Sin perjuicio de lo establecido en los párrafos anteriores de este apartado, el Ministro de Hacienda, atendiendo a razones fundadas de carácter técnico, podrá ampliar el plazo correspondiente a las declaraciones que puedan presentarse por vía telemática”.

Aplicando lo expuesto al caso concreto que nos ocupa, resulta que el plazo de prescripción comienza a computarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución; en virtud del artículo 115 de la Ley 37/1992, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año, por lo que el plazo de prescripción comienza a contarse desde el 30 de enero de 2004.

Ahora bien, como hemos señalado anteriormente, el plazo de prescripción se interrumpe por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución, así como por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por lo que la solicitud de devolución de las cuotas soportadas por el régimen especial a no establecidos del artículo 119 de LIVA, presentada por el interesado en fecha 30 de junio de 2004, correspondiente al período 01-2003/12-2003, interrumpió el plazo de prescripción de los 4 años del derecho a solicitar las cuotas soportadas de IVA en el ejercicio 2003 por el régimen general.

También interrumpe la prescripción, la interposición de los correspondientes recursos y reclamaciones, lo que implica que el cómputo del plazo de prescripción de los cuatro años se iniciará de nuevo cuando se notifique al interesado la presente resolución.

Por lo tanto, el hecho de que la Administración tardara en resolver expresamente el procedimiento de devolución de las cuotas soportadas por el régimen especial para los no establecidos previsto en el artículo 119 de LIVA iniciado por el reclamante, no impide que pueda solicitar la devolución de las cuotas soportadas por el régimen general del impuesto, puesto que las actuaciones realizadas por el obligado tributario tendentes a pretender su devolución, han interrumpido el plazo de prescripción.

Consecuencia de lo anterior, deben desestimarse las pretensiones del reclamante en cuanto a su derecho a solicitar la devolución por el régimen especial a no establecidos del artículo 119 de LIVA, debiendo acudir al régimen general, sin que el retraso en la emisión de dicho acuerdo por parte de la Administración perjudique al interesado en cuanto a la posibilidad de tramitar su devolución por dicho régimen general.

En virtud de lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en la presente reclamación económico-administrativa,

ACUERDA:

desestimarla, confirmando el acuerdo impugnado.

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