BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ057292
TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL
Resolución de 22 de enero de 2015
Vocalía 5.ª
R.G. 7552/2012

SUMARIO:

IVA. Devoluciones. Devolución a no establecidos. *Facturas rectificativas: posibilidad de solicitar la devolución de cuotas soportadas en periodos anteriores.* La cuestión controvertida es si una entidad puede obtener la devolución de las facturas rectificativas correspondientes al ejercicio 2009 respecto del cual se había denegado la devolución anteriormente por no haberse acreditado por la entidad que tenía derecho a la misma al amparo del procedimiento previsto en el art. 119 de la Ley 37/1992 (Ley IVA). Es evidente que no estamos ante el mismo supuesto que en los ejercicios 2008 y 2010, ya que en dichos ejercicios sí se atendieron los requerimientos efectuados, y la Administración pudo comprobar el cumplimiento de los requisitos para poder obtener la devolución por un no establecido, no sólo si las facturas eran correctas, sino si había realizado operaciones que no permitían obtener la devolución por el procedimiento del art. 119 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), concluyendo que el único requisito incumplido era un requisito formal en las facturas, motivo por el que se indica a la entidad que deberá obtener factura rectificativa, y una vez obtenidas, son aceptadas por la Administración y estimada la devolución correspondiente. Ahora bien, respecto del ejercicio 2009, no atendió el requerimiento efectuado por la Administración, de forma que ésta no pudo comprobar si en el ejercicio en cuestión estaba o no establecido en España, si había realizado entregas de bienes o prestaciones de servicios distintas de las previstas en el art. 119.Dos.2º, o había sido destinataria de operaciones en las que resultase sujeto pasivo del Impuesto por inversión del sujeto pasivo, había destinado los bienes y servicios adquiridos a operaciones relacionadas con su actividad empresarial, cumplía los requisitos para la deducción del IVA soportado, etc. Por tanto, aun cuando la entidad presenta en el primer trimestre de 2011 facturas rectificativas correspondientes al ejercicio 2009, no cabe estimar la solicitud de devolución correspondiente a estas facturas, puesto que la solicitud presentada por el ejercicio 2009 ya fue examinada y denegada la devolución por no acreditarse el derecho de la entidad a obtenerla, sin que además presentase recurso o reclamación alguna contra el acuerdo denegatorio, motivo por el que el acuerdo es firme y existe cosa juzgada administrativa. **(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.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, en la reclamación económico - administrativa que, en única instancia, pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesta por D. José Luis Ros Brugueras en representación de **NE... S.A. con NIF: ...** y con domicilio a efectos de notificaciones en ..., Barcelona, contra Acuerdo de resolución de recurso de reposición de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria - IVA No Residentes del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, de fecha 8 de marzo de 2012 (referencia 28-...), por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto frente al Acuerdo de 12 de diciembre de 2011 de devolución parcial de las cuotas de IVA soportadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto correspondientes al primer trimestre del ejercicio 2011, siendo la cuantía cuya devolución se deniega de 114.662,59 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

Con fecha 5 de agosto de 2011, **NE...** presenta 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 656.756,86 euros, referida al período 01-01-2011/31-03-2011.

Con fecha 12 de diciembre de 2011 se dicta acuerdo de devolución parcial por los siguientes motivos:

"En esta solicitud de devolución se están incluyendo, además de las facturas recibidas en el primer trimestre del 2011, facturas rectificativas de los periodos del 2008, 2009 y 2010. Dichas facturas iniciales, que ahora se rectifican, habían sido incluidas en solicitudes de devolución anteriores, que tras un requerimiento y posterior comprobación con la documentación aportada en contestación a los mismos se habían denegado porque las facturas venían con un NIF IVA que no se correspondía con el de la entidad solicitante.

Pero la solicitud 28-2010-002774 del periodo anual del 2009 fue denegada el 14 de abril de 2011 por no contestar al requerimiento y por tanto no poder apreciar que concurrían en el solicitante los requisitos establecidos en el artículo 119.Dos de la Ley del Impuesto. En concreto, y en lo referente a esta solicitud, con fecha 13 de diciembre de 2010, le fue notificado un requerimiento, en virtud de las facultades atribuidas a la Administración Tributaria, y más concretamente en el apartado Siete del artículo 119 de la Ley del Impuesto, para poder apreciar el fundamento de la solicitud de devolución. En concreto, en el mismo se solicitaba lo siguiente:

(...)

Esta solicitud de devolución no ha sido recurrida y ya es firme la resolución adoptada. Por ello, no se admite la devolución de un IVA soportado por importe de 114.662,59 euros referente a facturas rectificativas, cuyas facturas iniciales fueron incluidas en esta solicitud de devolución que ya ha sido denegada por no atender al requerimiento."

Segundo:

La entidad solicitante interpone recurso de reposición contra el acuerdo de devolución parcial, manifestando que el IVA soportado contenido en facturas rectificativas se entiende soportado en el momento en que se recibe la factura rectificativa, lo que ocurre en el primer trimestre del ejercicio 2011. Señala también que estas facturas rectificativas no subsanaban las originales sino que las anulaban y dejaban sin efecto.

Asimismo, los Acuerdos denegatorios de las devoluciones solicitadas por periodos anteriores por constar un NIF erróneo en las facturas, no fueron recurridos sino que se siguieron las indicaciones de la Administración solicitando facturas rectificativas. En concreto, en relación con el ejercicio 2009 declara que la denegación inicial de la devolución es irrelevante y no implica la inadmisión de la solicitud de devolución presentada en 2011 conteniendo esas cuotas pero ya en base a las facturas rectificadas, además del hecho de que la no atención de un requerimiento no puede implicar denegarse una devolución, como mucho puede llevar a la imposición de una sanción por la comisión de una infracción tributaria.

Con fecha 8 de marzo de 2012 la Jefa del Área Ejecutiva de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria desestima el recurso de reposición, señalando el Acuerdo que las solicitudes de devolución presentadas por los ejercicios 2008, 2009 y 2010 fueron tramitadas y notificados los acuerdos resolutorios: Acuerdo denegatorio o de devolución parcial porque el NIF IVA del destinatario que constaba en las facturas no era correcto, instando a solicitar la rectificación de las facturas para obtener las devoluciones (expedientes ..., ...); y Acuerdo denegatorio por no poder apreciarse el fundamento de la solicitud por no contestar al requerimiento en el que se solicitaban los originales de las facturas acreditativas del derecho a la devolución (expediente ...).

Señala el Acuerdo que respecto de las facturas rectificativas emitidas en 2011, que rectifican las facturas incluidas en los expedientes ..., ..., sí se ha admitido el IVA soportado en las mismas; en cuanto a las facturas incluidas en el expediente ..., no se ha admitido el IVA soportado, que asciende a 114.662,59 euros, ya que las facturas rectificadas están incluidas en una solicitud de devolución denegada por no poder apreciar el fundamento de la misma, sin que se haya recurrido el acuerdo dictado en dicho expediente, por lo que ya es firme. Al ser un acuerdo firme, no cabe entrar a valorar si las facturas iniciales eran defectuosas y por lo tanto admitir las rectificativas.

Tercero:

Disconforme la entidad con el Acuerdo anterior, interpone la presente reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central contra la resolución del recurso de reposición, reproduciendo las alegaciones presentadas en dicho 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 RD 52/2005 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria, de aplicación a este procedimiento.
La cuestión a resolver por este Tribunal Económico-Administrativo Central consiste en determinar si la entidad reclamante tiene derecho a obtener la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas en el territorio de aplicación del impuesto por el procedimiento especial previsto en el artículo 119 de la Ley 37/1992 para empresarios o profesionales no establecidos en el mismo.

Segundo:

Para la resolución de las cuestiones que se plantean en la presente reclamación económico-administrativa, 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, 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.
A estos efectos, se considerarán no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los empresarios o profesionales que, siendo titulares de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realicen desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios durante el periodo a que se refiera la solicitud.
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.° 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.° y 4.° 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.° 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.° y 4.° 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.
Si con posterioridad a la presentación de la solicitud de devolución se regularizara el porcentaje de deducción aplicable, el solicitante deberá proceder en todo caso a corregir su importe, rectificando la cantidad solicitada o reembolsando la cantidad devuelta en exceso de acuerdo con el procedimiento que se establezca reglamentariamente.
En la determinación del importe a devolver se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 106 de esta Ley. A estos efectos, se tendrá en cuenta cuál es la utilización de los bienes o servicios por el empresario o profesional no establecido en la realización de operaciones que le originan el derecho a deducir, en primer lugar, según la normativa aplicable en el Estado miembro en el que esté establecido y, en segundo lugar, según lo dispuesto en esta Ley.
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.

(...)

Siete. La Administración Tributaria podrá exigir a los solicitantes, a la Administración Tributaria del Estado miembro de establecimiento o a terceros, la aportación de información adicional y, en su caso, ulterior, así como los justificantes necesarios para poder apreciar el fundamento de las solicitudes de devolución que se presenten y, en particular, para la correcta determinación del importe de la devolución según lo previsto en este artículo y en su desarrollo reglamentario.

(...)".

El desarrollo reglamentario lo encontramos en el artículo 31 del RD 1624/1992 de 29 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. Según este artículo:

"7. Cuando el órgano competente para resolver la solicitud presentada estime que no dispone de toda la información que precise, podrá requerir la información adicional necesaria al solicitante, a la autoridad competente del Estado miembro donde esté establecido aquél o a terceros, mediante un mensaje enviado por vía electrónica dentro del plazo de los cuatro meses contados desde la recepción de la misma. Asimismo, dicho órgano podrá solicitar cualquier información ulterior que estime necesaria.

Cuando existan dudas acerca de la validez o exactitud de los datos contenidos en una solicitud de devolución o en la copia electrónica de las facturas o de los documentos de importación a que se refiera, el órgano competente para su tramitación podrá requerir, en su caso, al solicitante la aportación de los originales de los mismos a través del inicio del procedimiento para la obtención de información adicional o ulterior a que se refiere el apartado siete del artículo 119 de la Ley del Impuesto. Dichos originales deberán mantenerse a disposición de la Administración tributaria durante el plazo de prescripción del Impuesto.

Las solicitudes de información adicional o ulterior deberán ser atendidas por su destinatario en el plazo de un mes contado desde su recepción.

8. La resolución de la solicitud de devolución deberá adoptarse y notificarse al solicitante durante los cuatro meses siguientes a la fecha de su recepción por el órgano competente para la adopción de la misma.

No obstante, cuando sea necesaria la solicitud de información adicional o ulterior, la resolución deberá adoptarse y notificarse al solicitante en el plazo de dos meses desde la recepción de la información solicitada o desde el fin del transcurso de un mes desde que la misma se efectuó, si dicha solicitud no fuera atendida por su destinatario. En estos casos, el procedimiento de devolución tendrá una duración mínima de seis meses contados desde la recepción de la solicitud por el órgano competente para resolverla.

En todo caso, cuando sea necesaria la solicitud de información adicional o ulterior, el plazo máximo para resolver una solicitud de devolución será de ocho meses contados desde la fecha de la recepción de ésta, entendiéndose desestimada si transcurridos los plazos a que se refiere este apartado no se ha recibido notificación expresa de su resolución".

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 la entidad NE... la que 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 y 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:

No se discute en el presente expediente si las facturas rectificativas son deducibles en el periodo en que se reciben, que es lo ha hace la entidad y lo acepta la Administración por los ejercicios 2008 y 2010, al incluirse en la solicitud de devolución presentada por el primer trimestre de 2011. Sobre estas facturas, ya la Administración había denegado anteriormente las devoluciones solicitadas puesto que las facturas no reunían todos los requisitos exigidos por la normativa, indicando a la entidad que debía proceder a requerir la expedición de facturas rectificativas.

La cuestión controvertida es si la entidad puede obtener la devolución de las facturas rectificativas correspondientes al ejercicio 2009, ejercicio este respecto del que se había denegado la devolución anteriormente por no haberse acreditado por NE... que tenía derecho a la devolución al amparo del procedimiento previsto en el artículo 119 de la Ley 37/1992.

Recordemos que la entidad solicitante está obligada a tener a disposición de la Administración las facturas en las que funda su derecho durante el plazo de prescripción, y que la Administración puede exigir a los solicitantes la aportación de información adicional así como los justificantes necesarios para poder apreciar el fundamento de las solicitudes de devolución que se presenten y, en particular, para la correcta determinación del importe de la devolución.

En el caso del ejercicio 2009, la entidad solicitó la devolución del IVA soportado en el territorio de aplicación del Impuesto, y cuando fue requerida para aportar información adicional y las facturas, no atendió el requerimiento y su solicitud fue desestimada por no haberse acreditado tener derecho a la devolución solicitada.

Es evidente que no estamos ante el mismo supuesto en los ejercicios 2008 y 2010, y en el ejercicio 2009.

En los dos primeros se atendieron los requerimientos efectuados, y la Administración pudo comprobar el cumplimiento de los requisitos para poder obtener la devolución por un no establecido, no sólo si las facturas eran correctas, sino si había realizado operaciones que no permitían obtener la devolución por el procedimiento del artículo 119, concluyendo que el único requisito incumplido era un requisito formal en las facturas, motivo por el que se indica a la entidad que deberá obtener factura rectificativa, y una vez obtenidas, son aceptadas por la Administración y estimada la devolución correspondiente.

No obstante, respecto del ejercicio 2009 **NE...** no atendió el requerimiento efectuado por la Administración, de forma que ésta no pudo comprobar si en el ejercicio en cuestión estaba o no establecido en España, si había realizado entregas de bienes o prestaciones de servicios distintas de las previstas en el artículo 119.Dos.2º, o haber sido destinataria de operaciones en las que resultase sujeto pasivo del Impuesto por inversión del sujeto pasivo, haber destinado los bienes y servicios adquiridos a operaciones relacionadas con su actividad empresarial, cumplir los requisitos para la deducción del IVA soportado, etc.

Aun cuando **NE...** presenta en el primer trimestre de 2011 facturas rectificativas correspondientes al ejercicio 2009, no cabe estimar la solicitud de devolución correspondiente a estas facturas, puesto que la solicitud presentada por el ejercicio 2009 ya fue examinada y denegada la devolución por no acreditarse el derecho de la entidad a obtener la devolución, sin que la entidad presentase recurso o reclamación alguna contra el Acuerdo denegatorio, motivo por el que el acuerdo es firme y existe cosa juzgada administrativa. Ello impide a la Administración entrar a conocer posteriormente de la devolución de las cuotas correspondientes a ese ejercicio, aun cuando se presenten facturas rectificativas igual que respecto de 2008 y 2010. Por estos dos ejercicios se denegó la solicitud por un motivo concreto, y una vez subsanado se admite la devolución; por el 2009 se deniega porque la entidad no ha acreditado que tenga derecho a la devolución, y sin impugnar el acuerdo que así lo declara (para lo cual ya han transcurrido los plazos establecidos) no cabe entrar a conocer de nuevo de la solicitud de devolución correspondiente a ese ejercicio.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, vista la presente reclamación económico-administrativa,

ACUERDA:

desestimarla.

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