

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ057601

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

*Resolución de 19 de febrero de 2015*

*Vocalía 5.ª*

*R.G. 2912/2013*

**SUMARIO:**

**IVA. Devoluciones. Devolución a no establecidos.** *El procedimiento no contempla la exigencia de un trámite de alegaciones.* Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto (TAI), tienen derecho a la devolución de las cuotas soportadas o satisfechas en el TAI, siempre que cumplan con todos y cada uno de los requisitos exigidos en el art. 119 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), y de conformidad con el procedimiento regulado en el art. 31 del RD 1624/1992 (Rgto IVA). La devolución de cuotas de IVA soportadas por no establecidos en el TAI debe calificarse como devolución derivada de la normativa del tributo y, por tanto, el régimen y procedimiento aplicable es el específicamente regulado en los mencionados art. 119 de la Ley 37/1992 (Ley IVA) y art. 31 del RD 1624/1992 (Rgto IVA). La mencionada devolución tiene la calificación de devolución de oficio, o en los términos que utiliza la actual Ley 58/2003 (LGT), 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 TAI, 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 IVA. Así, el procedimiento que regula las devoluciones a no establecidos, no contempla la exigencia de un trámite de audiencia o de alegaciones previo a adoptar la resolución, sino que la Administración transcurrido el plazo marcado en la norma desde la presentación de la solicitud devolución, y tras efectuar los requerimientos oportunos que le permite tanto el art. 119 de la Ley 37/1992 (Ley IVA) como el art. 31 del RD 1624/1992 (Rgto IVA), en aras a comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de este sistema especial de devolución derivado de la normativa del Impuesto, puede sin más trámite acordar o no la devolución solicitada en el correspondiente modelo de solicitud. (Criterio 1 de 1)

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 11, 99 y 119.

RD 1624/1992 (Rgto IVA), art. 31.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 29, 105, 124, 126 y 127.

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 **C... UK LTD**, actuando como representante legal ..., en nombre y representación de **L.... S.L.**, y domicilio a efectos de notificaciones en ... interpuesta en fecha 12 de diciembre de 2012 contra la resolución desfavorable a un recurso de reposición de fecha 8 de noviembre de 2012 de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, interpuesto contra el acuerdo de denegación de devolución de fecha 20 de julio de 2010 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 07-2009/12-2009, por importe de 1.428.106,26 euros.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

La entidad solicitante presentó 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 1.428.106,26 euros, correspondiente al período 07-2009/12-2009.

Con fecha 24 de mayo de 2010 se emite requerimiento por la Jefa del Área Ejecutiva de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, solicitando lo siguiente:

- Originales de las facturas acreditativas del derecho a la devolución.
- Aclaración detallada de las operaciones realizadas en España, así como destino de los bienes y/o servicios adquiridos cuya devolución de IVA se solicita. Prueba de que los servicios recibidos o bienes adquiridos en España están sujetos 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 contestación a dichos requerimientos, con fecha 31 de mayo de 2010, aporta las facturas pero no aclara las operaciones realizadas.

Con fecha 14 de junio de 2010, se vuelve a requerir por parte de la oficina gestora la documentación no aportada. En atención al mismo, presenta en fecha 17 de junio de 2010 un escrito en el que detalla lo siguiente:

*"Las facturas presentadas se relacionaron con la venta y descarga de gas de los buques de ... y ... en diciembre de 2009.*

*El comercio era en realidad una venta de gas a X.... Tuvimos que comprar los cargamentos de gas a X... para la entrega a Z.... C... (UK) Ltd., luego accedió a vender el gas de nuevo a X... en España. El pago neto entre las partes teniendo en cuenta la diferencia de precio y la resolución del acuerdo entre X... y C... (UK) Limited."*

Con fecha 20 de julio de 2010 se emite acuerdo de denegación por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, al considerar que no hay aclaración detallada de las operaciones realizadas en España así como el destino dado de los bienes y servicios adquiridos cuya devolución de IVA solicita. En base a ello, considera que no queda acreditado su derecho a la devolución, no pudiendo apreciar la oficina gestora si concurren o no los requisitos del citado artículo 119 y deniega la solicitud de devolución.

### **Segundo.**

En fecha 27 de junio de 2012 interpuso recurso de reposición, en el que aclara las operaciones realizadas en España, así como el destino de los servicios adquiridos y adjunta para su justificación la documentación que en fase de tramitación le fue requerida.

La oficina desestima el recurso de reposición mediante acuerdo de fecha 8 de noviembre de 2012, señalando que debió haber probado ante la oficina gestora los requisitos exigidos en el artículo 119, en orden a la obtención de la devolución solicitada, y señala que el obligado tributario no puede pretender que en fase de recurso se tengan en cuenta hechos que no manifestó, a requerimiento de la Administración, en una fase procedimental anterior, por lo que no cabe en sede de revisión admitir la documentación que se negó en sede de gestión., máxime tratándose de documentación que se pudo aportar, porque ya estaba en su poder, y se debió aportar porque fue requerido al efecto, por cuanto otra cosa supondría dejar al arbitrio de los obligados tributarios la determinación del procedimiento en que han de examinarse los hechos que puedan convenir a sus intereses.

Dicho recurso se notificó el 21 de noviembre de 2012.

### **Tercero.**

El 12 de diciembre de 2012, interpone reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico Administrativo Central, alegando, tras la puesta de manifiesto del expediente, en síntesis lo siguiente:

- Nulidad del acto administrativo en cuanto que se ha incumplido la puesta de manifiesto del expediente con carácter previo al acuerdo de denegación.
- Que el recurso de reposición es un acto de revisión en el cual el obligado tributario podrá aportar los documentos que estime relevantes, y que la Administración está obligada a pronunciarse sobre esa documentación. Señala, que de haber existido trámite de audiencia, hubiera aportado dicha documentación sin necesidad de interponer recurso de reposición.
- Que la adopción de una postura excesivamente rígida y formalista de no admitir la documentación en fase de revisión, supone una vulneración de los derechos a la tutela judicial y a la aportación de los medios de prueba pertinentes para su defensa del artículo 24 de la Constitución. Asimismo señala que denegar el derecho a la devolución, supone un enriquecimiento injusto de la Administración.
- Describe las operaciones realizadas y el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 119 de la Ley de IVA.

**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 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 analizar en la presente reclamación 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 01-2009/12-2009 por importe de 1.428.106,26 euros, se ajusta a derecho.

**Segundo.**

En primer lugar, hay que señalar que el régimen especial de devoluciones de las cuotas soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto se encuentra regulado en el artículo 119 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, y el 31 del Real Decreto 1624/1992 de 29 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento del impuesto.

Al tratarse de un régimen especial a determinados empresarios o profesionales no establecidos, no resulta de aplicación el artículo 99 de la Ley de IVA, que regula el ejercicio del de derecho a la deducción de los sujetos pasivos establecidos en el territorio de aplicación del impuesto que tributan en el Régimen General del Impuesto.

El artículo 119 de la Ley 37/1992 regula el régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, y dispone en su redacción vigente durante los ejercicios objeto de comprobación:

*“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 ejercitario 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.º 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.º 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.º 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 refiera 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 (...)

(...).

**Seis.** No serán objeto de devolución:

1. Las cuotas que se hubiesen soportado *independientemente con ocasión de entregas de bienes a las que resultase aplicable el supuesto de exención previsto en el número 2 del artículo 21 de esta Ley,, o el previsto en el apartado uno de su artículo 25 en los casos en que la expedición o transporte con destino a otro Estado miembro de la Comunidad de los bienes objeto de entrega sea realizada por el adquirente de los mismos o por un tercero que actúe por cuenta de aquél, sin perjuicio, en ambos casos, de la rectificación de la repercusión de dichas cuotas que proceda según lo previsto en el artículo 89 de esta Ley.*

2. El importe de las cuotas que estaría excluido del derecho a deducción por aplicación de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley.

(...)

**Nueve.** La Administración tributaria podrá exigir a los interesados la aportación de la información y 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 los previsto en los apartados cuatro y cinco de este artículo.

**Diez.** Reglamentariamente se determinará el procedimiento para solicitar las devoluciones a que se refiere este artículo.

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 transcurso 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, que establece, en su redacción vigente al tiempo de presentar la solicitud, lo siguiente:

**“1. El ejercicio del derecho a la devolución previsto en el artículo 119 de la Ley del Impuesto quedará condicionado al cumplimiento de los siguientes requisitos:**

a. *El interesado o su representante deberán solicitar la devolución del impuesto en el impreso sujeto a modelo oficial que se apruebe por el Ministro de Hacienda, acompañando los siguientes documentos:*

*Declaración suscrita por el interesado o su representante en la que manifieste que no realiza, en el territorio de aplicación del impuesto, operaciones distintas de las indicadas en el artículo 119.dos.2 de la Ley. (...)*

1. *Compromiso suscrito por el interesado o su representante de reembolsar a la Hacienda pública el importe de las devoluciones que resulten improcedentes.*

b. *El interesado o su representante deberá mantener a disposición de la Administración tributaria, durante el plazo de prescripción del impuesto, una certificación expedida por las autoridades competentes del Estado donde radique el establecimiento del interesado, en la que se acredite que realiza en dicho Estado actividades empresariales o profesionales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido o a un tributo análogo durante el periodo en el que se hayan devengado las cuotas cuya devolución se solicita.*

c. *Los originales de las facturas y demás documentos justificativos del derecho a la devolución deberán mantenerse a disposición de la Administración tributaria durante el plazo de prescripción del impuesto.*

d. *La Agencia Estatal de Administración Tributaria será la competente para la tramitación y resolución de las solicitudes de devolución reguladas en este artículo.*

(...)

2. *La decisión respecto a la solicitud de devolución deberá adoptarse y notificarse al interesado o su representante durante los seis meses siguientes a la fecha de su presentación, y se ordenará en dicho plazo el pago, en su caso, del importe de la devolución.*

3. *Transcurrido el plazo establecido en el apartado anterior para notificar el acuerdo adoptado sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora a que se refiere el artículo 58.2.c de la Ley General Tributaria, desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha del ordenamiento de su pago, sin necesidad de que el interesado así lo reclame.*

### **Tercero.**

Con carácter previo, procede examinar la cuestión relativa al procedimiento desarrollado para dictar la resolución por la que se deniega al reclamante el derecho a la devolución de las cuotas soportadas por el régimen especial a no establecidos en el artículo 119 de LIVA.

Alega el interesado la falta de trámite de audiencia y de alegaciones, dictándose la resolución desestimatoria prescindiendo del procedimiento establecido para ello y provocando indefensión al contribuyente, vulnerando así los principios de tutela efectiva y el principio de neutralidad del impuesto.

Pues bien, debemos señalar que es criterio reiterado por este Tribunal Económico Administrativo Central que la devolución de cuotas de IVA soportadas por 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 actual Ley 58/2003 General Tributaria.

En concreto, el artículo 126 señala que:

*“1. Cuando así lo señale la normativa tributaria, el procedimiento de devolución se iniciará mediante la presentación de una solicitud ante la Administración tributaria o, en el caso de obligados tributarios que no tengan obligación de presentar autoliquidación, mediante la presentación de una comunicación de datos.*

*2. El plazo para practicar la devolución de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 de esta ley comenzará a contarse desde la presentación de la solicitud o desde la finalización del plazo previsto para la presentación de la comunicación de datos.*

*3. El procedimiento se regulará por las normas propias de cada tributo.*

Y el artículo 127:

*“El procedimiento de devolución terminará por el acuerdo en el que se reconozca la devolución solicitada, por caducidad en los términos del apartado 3 del artículo 104 de esta ley o por el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección.*

*En todo caso se mantendrá la obligación de satisfacer el interés de demora sobre la devolución que finalmente se pueda practicar, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 de esta ley.”*

Es decir, serán las normas propias de cada tributo, las que regulan el procedimiento de devolución, debiendo en este caso a acudir a lo dispuesto en el artículo 119 de LIVA y 31 de su reglamento de desarrollo.

En concreto, el procedimiento a seguir para la realización de las devoluciones a que se refiere el artículo 119 de la Ley encuentra su desarrollo en el artículo 31 del Reglamento. El citado precepto reglamentario señala lo siguiente:

1. *“El ejercicio del derecho a la devolución previsto en el artículo 119 de la Ley del Impuesto quedará condicionado al cumplimiento de los siguientes requisitos:*

a) *El interesado o su representante deberán solicitar la devolución del impuesto en el impreso sujeto a modelo oficial que se apruebe por el Ministro de Hacienda, acompañando los siguientes documentos:*

1. Declaración suscrita por el interesado o su representante en la que manifieste que no realiza, en el territorio de aplicación del impuesto, operaciones distintas de las indicadas en el artículo 119.dos.2º de la ley. Cuando se trate de un empresario o profesional titular de un establecimiento permanente situado en el territorio de aplicación del impuesto, deberá manifestarse en dicha declaración que el interesado no realiza entregas de bienes ni prestaciones de servicios desde dicho establecimiento permanente.

2. Compromiso suscrito por el interesado o su representante de reembolsar a la Hacienda pública el importe de las devoluciones que resulten improcedentes.

b) El interesado o su representante deberá mantener a disposición de la Administración tributaria, durante el plazo de prescripción del impuesto, una certificación expedida por las autoridades competentes del Estado donde radique el establecimiento del interesado, en la que se acredite que realiza en dicho Estado actividades empresariales o profesionales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido o a un tributo análogo durante el periodo en el que se hayan devengado las cuotas cuya devolución se solicita.

c) Los originales de las facturas y demás documentos justificativos del derecho a la devolución deberán mantenerse a disposición de la Administración tributaria durante el plazo de prescripción del impuesto.

d) La Agencia Estatal de Administración Tributaria será la competente para la tramitación y resolución de las solicitudes de devolución reguladas en este artículo.

e) Las solicitudes de devolución podrán referirse a las cuotas soportadas durante un trimestre natural o en el curso de un año natural. También podrán referirse a un periodo inferior a un trimestre cuando constituyan el conjunto de operaciones realizadas en un año natural.

El plazo para la presentación de las mencionadas solicitudes concluirá al término de los seis meses siguientes al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refieran aquellas.

f) No serán admisibles las solicitudes de devolución por un importe global inferior a 200 euros.

No obstante, podrán admitirse las solicitudes de devolución por un importe superior a 25 euros cuando el periodo de referencia sea el año natural.

2. La decisión respecto a la solicitud de devolución deberá adoptarse y notificarse al interesado o su representante durante los seis meses siguientes a la fecha de su presentación, y se ordenará en dicho plazo el pago, en su caso, del importe de la devolución.

3. Transcurrido el plazo establecido en el apartado anterior para notificar el acuerdo adoptado sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora a que se refiere el artículo 58.2.c) de la Ley General Tributaria, desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha del ordenamiento de su pago, sin necesidad de que el interesado así lo reclame."

Es decir, el procedimiento que regula las devoluciones a no establecidos, no contempla la exigencia de un trámite de audiencia o de alegaciones previo a adoptar la resolución, sino que la Administración transcurrido el plazo marcado en la norma desde la presentación de la solicitud devolución, y tras efectuar los requerimientos oportunos que le permite tanto el artículo 119 de la Ley del IVA como el artículo 31 del Reglamento del impuesto, en aras a comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de este sistema especial de devolución derivado de la normativa del impuesto, puede sin más trámite acordar o no la devolución solicitada en el correspondiente modelo de solicitud; por lo que se ha seguido por parte de la Administración el procedimiento de devolución establecido sin que se haya producido indefensión al interesado.

#### Cuarto.

Por otro lado, el acuerdo de denegación de devolución, basa su fundamentación en que el interesado, habiendo sido requerido dos veces, no aclaró las operaciones que realizó en España ni justificó el destino dado a los bienes y servicios adquiridos.

En el primer requerimiento, la entidad reclamante no aclaró las operaciones realizadas en España. Es en el segundo requerimiento cuando realiza una breve descripción de las operaciones señalando que: "Las facturas presentadas se relacionaron con la venta y descarga de gas de los buques de ... y ... en diciembre de 2009.

El comercio era en realidad una venta de gas a X.... Tuvimos que comprar los cargamentos de gas a X... para la entrega a Z.... C... (UK) Ltd., luego accedió a vender el gas de nuevo a X... en España. El pago neto entre las partes teniendo en cuenta la diferencia de precio y la resolución del acuerdo entre X... y C... (UK) Limited."

De estas manifestaciones la oficina gestora entendió que la reclamante compró gas a X... en Bélgica y luego lo vendió, sin especificar donde se vende, es decir, se desprende que el tipo de operación es una entrega de bien. No aporta en este requerimiento documento alguno ni contrato que justifique las operaciones ni permita a la oficina determinar si cumple los requisitos establecidos para solicitar la devolución por este régimen especial.

Debe indicarse que ya en el primer requerimiento se especificaba por la oficina gestora que se requería "aclaración detallada de las operaciones realizadas en España, así como destino de los bienes y/o servicios adquiridos cuya devolución de IVA solicita", añadiéndose, y ello es lo trascendente que debía aportarse "prueba de que los servicios recibidos o bienes adquiridos en España están sujetos a operaciones que dan derecho a la devolución, según establece el artículo 119 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre del IVA (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)". A continuación se especificaba que "en caso de utilizar como medios de prueba contratos, facturas, etc, redactados en un idioma distinto del español, éstos deberán acompañarse de una traducción del contenido del documento". Esto es, en definitiva no sólo se le requería para que aclarase las operaciones que realizaba sino que, y es lo fundamental, se acreditasen aportando las pruebas que se estimasen en Derecho.

Es en el recurso de reposición, cuando manifiesta que en el desarrollo de sus actividades, con fecha 30 de agosto de 2006, la compañía matriz del grupo C... Company firmó un contrato con X..., en virtud del cual las compañías del grupo se comprometían a realizar compras y ventas de gas natural licuado a X..., SA.

En base a este contrato, con fechas 8 y 16 de junio de 2009, se acordó con X..., SA la compra de futuro gas, mediante la *confirmation notice* 2 y 3. El precio fijado fue el de mercado en la fecha de la firma del compromiso del compra.

El 21 de diciembre de 2009 acordaron cancelar los compromisos de compra y las partes acordaron abonar una cantidad en concepto de indemnización por rescisión del contrato. Al ser la cancelación de mutuo acuerdo, la operación se consideró por X... una prestación de servicio del artículo 11.2.5º de LIVA localizada en el territorio de aplicación del impuesto por la que repercutió impuesto.

La oficina gestora considera que esta información es contradictoria de la suministrada en atención al segundo requerimiento efectuado, en el que se desprendía que lo que se efectuaba era una entrega de bienes, no una prestación de servicios y desestima el recurso de reposición al considerar que la reclamante debió aclarar las operaciones realizadas cuando fue requerido para ello.

Pues bien, lo primero que debemos señalar 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 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria, tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones económico administrativas, quien haga valer su derecho, deberá probar los hechos normalmente 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 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, tal y como el propio artículo 119 dispone se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 106 de esta Ley, 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.*"

Sin perjuicio del cumplimiento del resto de los requisitos establecidos en la normativa reguladora de este régimen especial de devolución, la entidad solicitante deberá acreditar ante la Administración Tributaria, que las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que ha satisfecho o soportado durante los períodos de tiempo a que se refieren las solicitudes con ocasión de las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que ha efectuado en España, se han destinado a la realización de operaciones que les originan el derecho a deducir en el Impuesto sobre el Valor Añadido tanto en aplicación de lo dispuesto en la normativa vigente en el Estado en donde estén establecidos como de lo dispuesto en la Ley 37/1992 reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con dicha finalidad, y al amparo de lo dispuesto en el apartado Nueve del artículo 119 de la Ley ("La Administración tributaria podrá exigir a los interesados la aportación de la información y 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 los apartados cuatro y cinco de este artículo") la Oficina Nacional de Gestión Tributaria – IVA No Residentes, efectúa el requerimiento al que hemos hecho referencia en los antecedentes de hecho a la entidad solicitándole:

- Aclaración de las operaciones que realiza en España, así como que acredite el destino de los bienes y/o servicios adquiridos cuya devolución solicita y copia de las facturas.

El reclamante en atención al primer requerimiento aporta las facturas correspondientes al IVA solicitado, sin aclarar la actividad que desarrolla. Es el segundo requerimiento cuando realiza una breve descripción de las operaciones realizadas, de la que se desprende que efectúa entregas de gas natural. En el recurso de reposición interpuesto aclara las operaciones que desarrolla, señalando que las facturas se deben a una indemnización por rescisión del contrato entre ambas compañías, aportando la documentación que justifica tales operaciones, y contradice la propia información suministrada en atención al segundo requerimiento de la que se desprende que lo que efectúa son entregas de bienes, en este caso, de gas natural.

Así pues, la cuestión controvertida que se plantea es 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 no aportada en el correspondiente procedimiento de gestión, habiendo sido requerido dos veces, y para lo cual se le concedió un plazo que, a la vista de lo actuado, no puede calificarse de insuficiente.

En relación con esta cuestión, es doctrina de este Tribunal, en resolución de fecha 20 de marzo de 2014 (R.G. 4904/2011) que 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, porque quedaría sin contenido la obligación a que se refiere el artículo 29.2.f) LGT (obligación de atender los requerimientos de información de la Administración tributaria).

Señala la citada resolución en su fundamento de derecho tercero:

*"TERCERO: (...) El hecho de que los procedimientos revisores en materia tributaria tengan su específico régimen jurídico no impide aplicar los principios generales del derecho, en particular el 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, entre otras, impedir que resulten inútiles los requerimientos realizados por la Administración para la obtención de información, dando al obligado tributario un determinado plazo para su atención. Hay que recordar que la regulación de dichas obligaciones de información se encuentra en el artículo 29.2. f) de la Ley General Tributaria, según el cual los obligados tributarios deberán cumplir "La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido".*

*Por tanto, esta obligación formal de los obligados tributarios ante los requerimientos de información realizados por la Administración quedaría vacía de contenido si los interesados pudieran elegir, a su arbitrio antojo, el momento en el que presentar las pruebas y documentos solicitados por la Administración para poder llevar a cabo su función comprobadora, 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 que el interesado haya aportado en el recurso de reposición documentos que, pese a disponerlos o estar en condiciones de disponerlos a lo largo del procedimiento, se sustrajeran del mismo para ser aportados en ulterior recurso de reposición.*

*Deberá, asimismo, examinarse si la documentación aportada en sede de reposición puede ser suficiente para que el órgano que debe resolver el recurso, que es el mismo que dictó el acuerdo objeto del mismo, pueda, a la vista de lo aportado, dictar nuevo acuerdo sin necesidad de nuevos documentos, alegaciones o aclaraciones.*

*En el presente caso la parte actora no atendió el requerimiento efectuado, por lo que no aportó la documentación solicitada. Es decir, no aportó las facturas acreditativas del derecho a devolución, las cuales ya habían sido incorporadas a la solicitud de devolución, no aclaró las operaciones realizadas en España, el destino de los bienes y/o servicios cuya devolución de IVA solicita. Es a la vista del acuerdo desestimatorio de la solicitud de devolución cuando, en el plazo para recurrir, manifiesta aportar la documentación solicitada, aclarando las*

operaciones realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, adjuntando documentación relativa a sus clientes así como a sus proveedores (facturas, contratos, consultas Dirección General Tributos).

Aceptar la posibilidad de aportar los documentos requeridos en este momento, convertiría al recurso de reposición en un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos, pues implicaría prolongar la tramitación del iniciado con la presentación de la solicitud de devolución efectuada en su día.

La documentación aportada y alegaciones efectuadas por el interesado en el procedimiento de revisión no subsanan por sí solos la falta de atención completa del requerimiento efectuado por el órgano liquidador en el procedimiento de gestión que desemboca con la resolución en la que se deniega la devolución solicitada, pues considera este Tribunal que la documentación aportada en la fase de reposición ya se encontraba en poder de la entidad en el momento en que se produjo el requerimiento y, en cualquier caso, la entidad podía haber solicitado al órgano gestor una ampliación del plazo inicialmente concedido, cosa que no hizo.

No se trata, en consecuencia, de un llevar el rigor formal hasta sus últimas consecuencias, sino de atender a la naturaleza y finalidad de cada procedimiento, que quedarían desdibujadas si en el curso de los de revisión se aceptaran nuevos documentos no aportados antes (pudiendo haberlo hecho) y que fueron requeridos desde un primer momento.”

En el presente caso, si bien la entidad atendió el requerimiento efectuado, no aportó la documentación solicitada. Es decir, solamente aportó los originales de las facturas acreditativas del derecho a devolución, pero no aclaró las operaciones realizadas en España ni el destino de los bienes y/o servicios adquiridos cuya devolución de IVA solicita. Es, tras efectuar la oficina gestora un segundo requerimiento, cuando efectúa una descripción breve de las operaciones realizadas, desprendiéndose tal y como señala la oficina gestora, que lo que realiza son entregas de bienes, en concreto, de gas natural, sin aportar datos suficientes que permitan determinar el cumplimiento de los requisitos que acreditan su derecho a la devolución.

Es a la vista del acuerdo desestimatorio de devolución cuando, en el plazo para recurrir, manifiesta aportar la documentación solicitada, realizando una descripción detallada de su actividad y aporta los contratos que justificaban el desarrollo de la misma, señalando que las facturas se corresponden a una indemnización por rescisión de contrato, lo que contradice sus propias manifestaciones efectuadas en atención al segundo requerimiento. El reclamante, por lo tanto, no atendió los requerimientos efectuados, aportando únicamente las facturas solicitadas pero sin realizar una aclaración detallada de la actividad desarrollada por la empresa, cosa que pudo hacer en el procedimiento de devolución y no hizo.

Por todo lo expuesto,

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

**ACUERDA:**

**desestimarla**, confirmando la resolución de la Oficina Nacional de Gestión tributaria.

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