

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ068916

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 14 de diciembre de 2017

Vocalía 5.^a

R.G. 3745/2014

SUMARIO:

IVA. Devoluciones. Empresarios o profesionales no establecidos. En el caso presente, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria-IVA no establecidos, desestima la solicitud de devolución porque de la documentación que obra en su poder, se pone de manifiesto que la entidad, durante el ejercicio 2012, ha realizado exportaciones desde el territorio de aplicación del Impuesto. Por lo tanto, la entidad se convierte en sujeto pasivo del Impuesto, sin que pueda solicitar la devolución por el régimen especial a no establecidos previsto en el art. 119 de la Ley 37/1992 (Ley IVA). No obstante, la cuestión de fondo que aquí se plantea, no se refiere al cumplimiento o no de los requisitos exigidos para solicitar la devolución, sino que se circunscribe a una cuestión de prueba, ya que el contribuyente, en su escrito presentado ante el Tribunal Central, alega el desconocimiento de las exportaciones en virtud de las cuales la Administración deniega el derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportado por el régimen especial a no establecidos. A la vista de los datos señalados, el Tribunal entiende que una de las pruebas determinantes para aclarar qué entidad ha efectuado las exportaciones objeto de controversia, y si efectivamente la interesada aparece como exportadora en algún DUA, son los propios DUAs. Sin embargo, estos documentos no figuran en el expediente ni han sido puestos a disposición de la entidad. La Administración imputa a la entidad unas exportaciones pero no acredita que éstas se hayan producido, ni siquiera acredita que efectivamente existan esos DUAs -se limita a manifestar unos números de DUAs sin aportar los documentos-; la entidad niega las exportaciones, y alega que las únicas que realiza son desde el área de IVA alemán. En definitiva, a la vista de las pruebas y alegaciones aportadas por ambas partes, el Tribunal Central considera que no tiene elementos de juicio suficientes para poder determinar si el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición, así como el propio acuerdo de denegación de devolución, dictados por la Oficina Gestora se ajustan, o no, a derecho, por lo que debe anularse el acuerdo impugnado, al no acreditarse o justificarse por la Administración la decisión adoptada. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 119.
RD 1624/1992 (Rgto IVA), art. 31.
Código Civil, art. 1.214.
Ley 1/2000 (LEC), art. 217.
Ley 58/2003 (LGT), art. 106.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en la RECLAMACIÓN ECONÓMICO ADMINISTRATIVA que, en única instancia de conformidad con lo dispuesto en el artículo 229.1.a) de la Ley 58/2003 General Tributaria, pende de resolución ante este Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), en Sala, interpuesta, por D. ... en nombre y representación de R AG I.I., con NIF ... y domicilio a efectos de notificaciones en ... Alemania, contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición (número 2014...) de fecha 10 de abril de 2014 dictada por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria – IVA No Establecidos, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), interpuesto contra el acuerdo de denegación de devolución de fecha 17 de diciembre de 2013, referencia DE..., número de expediente en España ..., en relación con la solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) soportado por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, del período 01-2012/12-2012, por importe de 26.050,50 euros, dictado por la misma oficina.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

R AG I.I. presenta en fecha 22 de agosto de 2013 solicitud de devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, correspondiente al ejercicio 2012, período enero a diciembre, por importe de 26.050,50 euros.

En fecha 17 de diciembre de 2013 la Oficina gestora emite acuerdo de denegación de devolución (referencia DE...) en el que se deniega la devolución porque *“constan en la base de datos de la Agencia DUAs de exportación número 12ES... y número 12ES..., en los que figura como exportador la empresa solicitante de la devolución, constan como aduanas de exportación y de salida, aduanas españolas, y el destinatario de ambas es D”*, por lo que al haber realizado la entidad solicitante en el territorio de aplicación del impuesto exportaciones no se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 119.Dos.2º.a) de la Ley del IVA para aplicar dicho procedimiento especial de devolución.

Segundo.

Disconforme el obligado tributario con el acuerdo de denegación de devolución descrito en el antecedente de hecho anterior, interpone contra el mismo, en fecha 16 de enero de 2014, recurso de reposición solicitando que *“nos comuniquen hasta qué punto está relacionado el suministro de mercancías a la D, con sede en Marruecos, con nuestra solicitud de devolución”*.

En fecha 10 de abril de 2014, el órgano gestor emite acuerdo desestimatorio del recurso de reposición presentado (número 2014...) indicando que con los datos y antecedentes obrantes en el expediente se deduce que el interesado ha realizado desde el territorio IVA español exportaciones con destino Marruecos, lo que supone el incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 119 de la LIVA para la aplicación del régimen especial de devolución, lo cual no ha sido negado por el recurrente.

Tercero.

En fecha 30 de mayo de 2014, el obligado tributario interpone, ante este Tribunal, la presente reclamación económico administrativa contra el acuerdo desestimatorio de fecha 10 de abril de 2014 del recurso de reposición descrito en el antecedente de hecho anterior. En el escrito de interposición, la entidad recurrente alega, en síntesis, que no ha realizado en el ejercicio 2012 ninguna venta desde el área de IVA español en forma de exportación hacia Marruecos y que si bien es cierto que la entidad **D** es su cliente, los suministros al mismo se efectuaron siempre desde el área de IVA alemán.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) 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 (LGT) y en desarrollo de la misma por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), de aplicación a este procedimiento.

La cuestión a analizar en la presente reclamación económico administrativa es si el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de denegación de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido para sujetos no establecidos se ajusta o no a derecho.

Segundo.

Para la resolución de la cuestión que se plantea en la presente reclamación económico administrativa, es necesario, en primer lugar, transcribir lo dispuesto en el artículo 119 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del

Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), en la redacción dada por la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta. El anterior precepto regula el régimen especial de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, pero establecidos en la Unión, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, y dispone:

“Uno. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Unión, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en dicho territorio, de acuerdo con lo previsto en este artículo y con arreglo a los plazos y al procedimiento que se establezcan reglamentariamente. (...).

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

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

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

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

En cuanto al desarrollo reglamentario de este precepto, se encuentra en el artículo 31 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la redacción dada por el Real Decreto 192/2010, de 26 de febrero, de modificación del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el caso presente, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria-IVA no establecidos, desestima la solicitud de devolución porque de la documentación que obra en su poder, se pone de manifiesto que la entidad, durante el ejercicio 2012, ha realizado exportaciones desde el territorio de aplicación del impuesto. Por lo tanto, la entidad se convierte en sujeto pasivo del Impuesto, sin que pueda solicitar la devolución por el régimen especial a no establecidos previsto en el artículo 119 LIVA.

No obstante, la cuestión de fondo que se plantea en el presente expediente no se refiere al cumplimiento o no de los requisitos exigidos para solicitar la devolución, sino que se circunscribe a una cuestión de prueba, ya que el reclamante, en su escrito presentado ante este Tribunal, alega el desconocimiento de las exportaciones en virtud de las cuales la Administración deniega el derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportado por el régimen especial a no establecidos.

En esa tesitura debemos acudir a lo dispuesto por el artículo 105.1 de la LGT, según el cual *“en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”*, precepto éste que obliga de modo igual al contribuyente como a la Administración, y que viene a reproducir en materia tributaria lo dispuesto por el ya derogado artículo 1.214 del Código Civil; citada tal derogación, cumple recordar lo dispuesto por el artículo 217.2 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil (norma ésta a la que se remite el ordenamiento tributario, según el artículo 106.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria), según el cual *“corresponde al actor y al demandado reconviniente la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda, según las normas jurídicas a ellos aplicables, el efecto jurídico correspondiente a las pretensiones de la demanda y de la reconvenición”*. Ahora bien, la regla general contenida en tales preceptos, que no constituye una regla de valoración probatoria, sino de carácter procesal, cual es la distribución de la carga de la prueba entre las partes, ha sido objeto de matización e interpretación por reiterada jurisprudencia, en aplicación de la que podría llamarse Teoría de la proximidad al objeto de la prueba.

A este respecto, si bien pudieran extractarse diferentes pronunciamientos del Tribunal Supremo (TS) en este sentido para conocer la jurisprudencia que fija aquel Tribunal, resulta aclaratorio el pronunciamiento de aquél en sentencia de fecha 19 de marzo de 2007 (recurso de casación nº 6169/2001, Fundamento tercero):

“TERCERO.- (...) El reparto de la carga de la prueba entre las partes debe responder a una determinación legal, de ius cogens sustraída a la disponibilidad de las propias partes.

A pesar de ello, a diferencia de lo que ocurre en la actualidad con el citado artículo 217 de la L.E.C., ni la LJCA ni la L.E.C. de 1881 se referían de modo expreso a esta materia. Se acudía al artículo 1.214 CC, (...), y se elaboraba un principio general que atribuía a cada parte la carga de la prueba sobre los presupuestos de hecho de las normas que invocaban en su favor. (...) . La vigencia de este principio ha de conectarse, sin embargo, la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes, como reiteradamente ha señalado también la Jurisprudencia de esta Sala.

En definitiva, cada parte soporta la carga de la prueba de las condiciones fácticas de la norma en que se basa su pretensión; regla, a veces, corregida por el criterio de la mayor facilidad de una de las partes en la aportación de la prueba concreta y por el de la participación del órgano jurisdiccional en la investigación de los hechos. En este sentido se ha manifestado en ocasiones el Tribunal Supremo; así, en Sentencia de 20 marzo 1989, señala: «(...) El principio de la buena fe en la vertiente procesal puede matizar, intensificar o alterar la regla general sobre distribución de la carga de la prueba en aquellos casos en los que para una de las partes resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra (...)». Igualmente, en Sentencia de 26 julio 1996, expresamente se señala que el onus probandi se traslada a la Administración cuando es ella la que tiene en sus manos la posibilidad de certificar sobre los extremos necesitados de prueba. Por consiguiente, ha de atenderse también al cumplimiento de la doctrina legal que, dentro del marco del juego de la carga de la prueba, atribuye, en definitiva, el "onus probandi" a quien, por su posición y función, dispone o tiene "más facilidad" para asumirlo.

En segundo término, la doctrina más reciente de esta Sala (SSTS de 11 de octubre, 8 de noviembre de 2004 y 5 de febrero de 2007) ha señalado que, en relación con la carga de la prueba en el Derecho tributario, se han sostenido dos criterios. Uno de ellos es el que propugna el principio inquisitivo, de manera que pesa sobre la Administración la función de acreditar toda la verdad material, incluso aquello que resulte favorable para el obligado tributario. Esta concepción parte de que la Administración, en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general. Y éste no es otro que el conseguir la efectiva realización del deber de contribuir establecido en el artículo 31 de la Constitución. No puede afirmarse con propiedad que existan hechos que favorezcan a la Administración, sino que ésta debe conseguir la efectividad de los principios constitucionales acreditando tanto la realización del hecho imponible como los presupuestos de hecho de eventuales beneficios fiscales. Sin embargo, en nuestro Derecho ha regido y rige la otra concepción que puede denominarse clásica regida por el principio dispositivo y plasmada en el artículo 114 de la LGT/1963 (también en el artículo 105.1 LGT/2003), según la cual cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales. Si bien es verdad que nuestra jurisprudencia ha matizado, en ciertas situaciones, el rigor del principio establecido en el mencionado artículo 114 LGT/1963, desplazando la carga de la prueba hacia la Administración por disponer de los medios necesarios que no están al alcance de los sujetos pasivos (SSTS de 25 de septiembre de 1992 y 14 de diciembre de 1999)".

Posteriormente, el TS en la Sentencia de 14 de enero de 2010 (recurso de casación nº 2501/2004, Fundamento tercero), señala:

“(…) En relación con la carga de la prueba tiene esta Sala señalado (por todas, SAN de 4 de octubre de 2001) que «a tenor de la doctrina del Tribunal Supremo expresada en la STS de la Sala 3ª de 22 de enero de 2000 (...) compete en todo caso a cada parte la carga de probar sus pretensiones. En efecto según la sentencia citada la carga de la prueba es un concepto no demasiado perfilado en el proceso contencioso, que se limita a ser tributario de la doctrina civilista nacida de los artículos 1214 y siguientes del Código Civil. La importancia del expediente administrativo en nuestra jurisdicción explica la falta de relevancia de este tema. La carga de la prueba, paradójicamente tiene interés sólo cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes. En ese caso, el Tribunal debe hacer la imputación lógica a la parte que quebrantó el <<onus probandi>>. En Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene, por otra parte, una referencia específica en el artículo 114 de la Ley General Tributaria, que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilísticas.»

Por su parte, en la STS de 28 de abril de 2001 se recuerda, en relación con la citada cuestión de la carga de la prueba, analizando el artículo 1214 del Código Civil, que «en nuestra STS de 31 de enero de 1981 tuvimos

ocasión de afirmar que la jurisprudencia ha matizado indiscutiblemente el rigor con que se ha venido exigiendo a los sujetos pasivos tal probanza.

En la sentencia citada indicamos que tales imperativos requieren matizaciones y que la primera proviene de la necesidad de ir más allá de la escueta aplicación del artículo 1214 del Código Civil, precepto que está orientado hacia el campo del Derecho de obligaciones, debiendo ponerse el mismo en relación, en el campo del derecho tributario, con el supuesto de hecho de la norma de que se trate, habiéndose consolidado la doctrina uniforme y reiterada, según recuerda entre otras la sentencia de esta Sala de 17 de marzo de 1995, así como las que en ella se citan, de que cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma que invoca a su favor.»

Efectivamente, en la citada STS de 17 de marzo de 1995 se señala que «procede reiterar la doctrina uniforme de esta Sala, según la cual cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias invoca a su favor, doctrina jurisprudencial puesta de manifiesto por el Tribunal Supremo en Sentencias de 20 y 13 de marzo y 24 de enero de 1989, y reiterada en las Sentencias de 29 de noviembre de 1991 y 19 de febrero de 1994.»

La función que desempeña el art. 1214 del Código es la de determinar para quien se deben producir las consecuencias desfavorables cuando unos hechos controvertidos de interés para resolver cuestiones del pleito no han quedado suficientemente probados. Se trata de una regla cuyo alcance ha sido conformado por la doctrina científica y jurisprudencial, y que por su carácter genérico opera solamente en defecto de regla especial.

En resumen, y como sea que la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello le legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, la carga probatoria que se deriva del artículo 114 de la Ley General Tributaria se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven. (...).»

Lo sentenciado por el TS resulta plenamente aplicable al caso.

La Administración deniega la devolución afirmando que la entidad ha realizado exportaciones. Acredita dicha manifestación mediante la indicación en el acuerdo de denegación de los números correspondientes a los dos DUAs de exportación en los que según la propia administración el recurrente figura como exportador e indicando el país de destino, así como la empresa destinataria.

La entidad, por su parte, en la solicitud de devolución aporta las facturas correspondientes a las cuotas de IVA soportadas en el territorio de aplicación del impuesto, cuya devolución solicita y en relación con las exportaciones manifiesta que desconoce la existencia de las mismas y que las únicas exportaciones que realiza a dicha entidad son efectuadas desde el área de IVA alemán, aportando como ejemplo de esto último, un albarán y factura de fecha 31 de agosto de 2012.

A la vista de los datos señalados, este TEAC entiende que una de las pruebas determinantes para aclarar qué entidad ha efectuado las exportaciones objeto de controversia, y si efectivamente la reclamante aparece como exportadora en algún DUA, son los propios DUAs. Sin embargo, estos documentos no figuran en el expediente ni han sido puestos a disposición de la entidad recurrente.

La Administración imputa a la reclamante unas exportaciones pero no acredita que éstas se hayan producido, ni siquiera acredita que efectivamente existan esos DUAs (se limita a manifestar unos números de DUAs sin aportar los documentos); la entidad niega las exportaciones, y alega que las únicas que realiza son desde el área de IVA alemán.

En definitiva, este TEAC, a la vista de las pruebas y alegaciones aportadas por ambas partes, considera que no tiene elementos de juicio suficientes para poder determinar si el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición, así como el propio acuerdo de denegación de devolución, dictados por la Oficina Gestora se ajustan, o no, a derecho, por lo que debe anularse el acuerdo impugnado, al no acreditarse o justificarse por la Administración la decisión adoptada.

Por todo lo expuesto:

Este **TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en Sala, en la presente reclamación económico-administrativa,

ACUERDA

estimarla, procediendo la anulación de la resolución impugnada.

Volver

Final del formulario

Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.