

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ069708

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de febrero de 2018

Vocalía 5.^a

R.G. 2190/2013

SUMARIO:

Procedimiento de revisión en vía administrativa. Reclamaciones económico-administrativas. Procedimiento económico-administrativo. Iniciación. El expediente administrativo. Remisión de expediente. Expediente incompleto. El órgano de aplicación de los tributos, autor del acto impugnado, tiene la obligación legal de remitir el expediente completo a los Tribunales Económico-Administrativos y, a su vez, el Tribunal Económico-Administrativo que conoce de una reclamación tiene la obligación de requerir la remisión del expediente, obligación de requerimiento que únicamente se prevé para el caso de un incumplimiento absoluto de su obligación de remisión por parte de la Administración. Esta previsión no se recoge para los incidentes de ejecución, si bien el art. 68 del RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa) posibilita su aplicación en estos casos, lo que se ve apoyado legalmente en la actualidad con lo dispuesto en el art. 241 ter.5 de la Ley 58/2003 (LGT), al disponer que se seguirán las reglas del procedimiento abreviado o general que proceda según la cuantía en caso de retroacción de actuaciones - que es lo ocurrido en el supuesto que ahora examinamos- o en el procedimiento abreviado en otro caso. Dicho esto, el Tribunal Central considera que la falta de inclusión en el expediente de los documentos en los que la Administración ha fundamentado la denegación de la devolución implica una falta de justificación por ella de las causas de dicha denegación, lo que constituye un defecto material o sustantivo que da lugar a la anulación del acuerdo impugnado, sin orden de retroacción. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 235 y 241 ter.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), arts. 52, 55 y 68.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 119.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, vistos los recursos contra la ejecución que penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en Sala, promovidos por la entidad **SAS X**, con **NIF:** ..., actuando en su nombre y representación D. **Bx...** en representación de **AC**, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., interpuestas contra los Acuerdos dictados por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), en ejecución de la Resolución de este TEAC de 16 de julio de 2015, que estima en parte las reclamaciones interpuestas frente a los siguientes Acuerdos dictados por el órgano citado:

- Acuerdo de 18 de septiembre de 2012 (referencia ...) por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto frente a Acuerdo de denegación de devolución de fecha 7 de marzo de 2012 de la misma Oficina, 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 01-2009/12-2009, por importe de 93.925,71 euros. Reclamación 2190/2013.

- Acuerdo de 18 de septiembre de 2012 (referencia ...) por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto frente a Acuerdo de denegación de devolución de fecha 22 de marzo de 2012 de la misma Oficina, en relación con la solicitud de devolución del IVA soportado por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, del período 01-2010/12-2010, por importe de 139.152,62 euros. Reclamación 2191/2013.

- Acuerdo de 18 de septiembre de 2012 (referencia ...), por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto frente a Acuerdo de denegación de devolución de fecha 7 de marzo de 2012 de la misma Oficina, en relación con la solicitud de devolución del IVA soportado por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, del período 01-2009/12-2009, por importe de 78.352,78 euros. Reclamación 2192/2013.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La entidad solicitante presentó con fecha 10 de febrero de 2011 (de 2009) y 6 de septiembre de 2011 (de 2010), solicitudes de devolución de las cuotas del IVA soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, por importe de 93.925,71 euros (periodo anual 2009, expediente ...) 139.152,62 euros (periodo anual 2010, expediente ...) y 78.352,78 euros (periodo anual 2009, expediente ...).

En relación con estas solicitudes, se notifican requerimientos por la Jefa del Área Ejecutiva de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, en los que se solicita aclaración y justificación de la procedencia de las solicitudes de devolución presentadas al amparo del procedimiento previsto en el artículo 119 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, puesto que en los datos obrantes en la oficina gestora constan diversos DUAs de exportación (que se detallan en los requerimientos) en los que la entidad solicitante aparece como exportador. Si la entidad ha realizado exportaciones en los periodos considerados, no tendría derecho a la devolución del IVA soportado por el procedimiento especial previsto para empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto.

Con fecha 7 de marzo de 2012 (solicitudes del ejercicio 2009) se emiten acuerdos de denegación de devolución por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, por los siguientes motivos:

“Que no ha aportado ninguna documentación acreditativa de lo manifestado (que no ha realizado exportaciones) por el representante en la contestación del requerimiento emitido por la Administración, que aclare y justifique las operaciones realizadas como exportador.

Por tanto de los datos obrantes en esta Oficina y de lo que ha contestado al requerimiento, se deduce que la entidad solicitante ha realizado exportaciones durante el periodo que comprende la solicitud, por tanto, operaciones sujetas, aunque exentas por el artículo 21 de la Ley del IVA, en las que es sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto, lo que supone el incumplimiento del requisito establecido en el artículo 119.Dos.2º de la misma Ley. En consecuencia y de acuerdo con el artículo 164 de la Ley del Impuesto y 71 del Reglamento del IVA, al haber realizado operaciones en las que ha sido sujeto pasivo, la entidad solicitante debe presentar sus declaraciones-liquidaciones, la declaración resumen anual y cumplir con las obligaciones formales establecidas para los sujetos pasivos del Impuesto; así mismo, debe solicitar la devolución de las cuotas del IVA según el procedimiento establecido en el artículo 115 de la Misma Ley.”

Con fecha 22 de marzo de 2012 (solicitud del ejercicio 2010) se emite acuerdo de denegación de devolución por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, por los siguientes motivos:

“Que no ha aportado justificante, factura, documento o cualquier otro medio admisible en Derecho que aclare y justifique las operaciones realizadas como exportador.

Que no ha aportado justificante, factura, documento o cualquier otro medio admisible en Derecho que pruebe que los servicios recibidos o bienes adquiridos en España estén afectos a operaciones que dan derecho a la devolución solicitada, en los términos establecidos en el artículo 119 de la Ley 37/1992 del IVA.

Que en base a lo anterior, y al no haber contestación al requerimiento para aclarar de forma detallada las operaciones que ha realizado en el territorio de aplicación del Impuesto, no queda suficientemente acreditado por el solicitante su derecho a la devolución, no pudiéndose apreciar por esta Oficina que concurren en el mismo los requisitos establecidos en el artículo 119.Dos de la Ley del Impuesto”.

Disconforme la entidad con los acuerdos anteriores, interpone frente a ellos recursos de reposición, en los que alega que no ha realizado exportaciones en los periodos señalados, y no se le puede exigir ninguna prueba de algo que nunca ha realizado. En cualquier caso, tendría derecho a las devoluciones del IVA solicitadas aunque no fuera por el procedimiento del artículo 119 de la Ley del IVA.

En fecha 18 de septiembre de 2012 se desestiman los recursos interpuestos, indicando los acuerdos:

“En el requerimiento emitido por la Administración se facilitó información de cada uno de los DUAS (números de DUA, fecha de admisión y destino), datos suficientes para recabar información relativa a estos DUAS.

Que no ha aportado ninguna documentación acreditativa de lo manifestado por el representante en el escrito de interposición que aclare y justifique las operaciones realizadas como exportador”.

Segundo:

El 11 de octubre de 2012 interpone reclamaciones económico-administrativas ante este TEAC (2190/2013, 2191/2013 y 2192/2013), las cuales son estimadas en parte por este TEAC mediante Resolución de 16 de julio de 2015.

Consideró el TEAC que las denegaciones de las devoluciones dictadas por la Oficina Gestora se basaban en la afirmación de un hecho, exportación, de cuya realidad no consta prueba alguna en el expediente. Al no poderse examinar los DUAS ni por el TEAC ni por la reclamante, no era posible siquiera comprobar que en efecto **SAS X** consta como exportadora en los DUAS, puesto que los únicos datos que se incluyen en los acuerdos impugnados sobre los DUAS son su número, su fecha de admisión y el destino, no habiéndose acreditado por la Administración la realidad de este hecho como motivo para denegar las devoluciones solicitadas. Se ordena la anulación de los acuerdos impugnados a fin de que la Oficina de Gestión compruebe si se dan o no en el interesado los requisitos necesarios para obtener la devolución por el procedimiento especial a no establecidos previsto en el artículo 119 de la Ley 37/1992 del IVA.

Tercero:

Tras esta Resolución, en enero de 2016 la ONGT emite nuevos requerimientos a la entidad, solicitando aclaración y justificación de la procedencia de la solicitud de devolución. En los requerimientos se enumeran los DUAs en los que consta como exportador y, en lugar de los propios DUAs, pantallazos de las bases de datos de la AEAT con determinada información contenida en dichos DUAs.

Una vez presentado por la entidad un escrito describiendo las operaciones y señalando que las mercancías parten desde Francia (donde está establecida la empresa) y las exportaciones las realiza y declara en dicho país, la ONGT dicta nuevos Acuerdos, esta vez de ejecución de resolución económico-administrativa, en los que se deniegan las devoluciones con la siguiente motivación:

“Sin embargo no aportan ninguna factura, contrato, justificante del transporte ... o cualquier otro documento que pruebe que el transporte de estas mercancías se inició en Francia y que realmente la exportación no se está realizando desde España, como prueban los DUAs adjuntados por esta Oficina, sino desde Francia como indica la entidad solicitante.

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

No ha aportado ninguna documentación acreditativa de lo manifestado por el representante en la contestación del requerimiento emitido por la Administración, que aclare y justifique las operaciones realizadas como exportador.

Por tanto de los datos obrantes en esta Oficina y de lo que ha contestado al requerimiento, se deduce que la entidad solicitante ha realizado exportaciones durante el periodo que comprende la solicitud, por tanto, operaciones sujetas, aunque exentas por el artículo 21 de la Ley del IVA, en las que es sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto, lo que supone el incumplimiento del requisito establecido en el artículo 119.Dos.2º de la misma Ley.

En consecuencia y de acuerdo con el artículo 164 de la Ley del Impuesto y 71 del Reglamento del IVA, al haber realizado operaciones en las que ha sido sujeto pasivo, la entidad solicitante debe presentar sus declaraciones- liquidaciones, la declaración resumen anual y cumplir con las obligaciones formales establecidas

para los sujetos pasivos del Impuesto; así mismo, debe solicitar la devolución de las cuotas del IVA según el procedimiento establecido en el artículo 115 de la misma Ley”.

Cuarto:

Frente a los Acuerdos anteriores, la entidad interpone los presentes recursos contra la ejecución ante este TEAC.

Alega que de nuevo la ONGT no ha incorporado los DUAs a los expedientes, de forma que ni la entidad ni el TEAC pueden comprobar la realidad de las operaciones que se imputan a la entidad como presunta exportadora. Además, en el nuevo requerimiento se le pide aclaración y justificación de las operaciones en las que consta como exportador, con la dificultad que para la entidad tiene probar la no realización de las exportaciones, máxime cuando la propia ONGT no ha incorporado los DUAs en los que supuestamente consta como exportadora. Sólo se han incorporado pantallazos de las bases de datos de la AEAT, que en teoría contienen determinados datos de esos DUAs, pero sin poder examinarlos directamente; la ONGT no ha acreditado las supuestas exportaciones de la entidad.

Subsidiariamente, alega que aunque no tuviera derecho a la devolución por el procedimiento para no establecidos, debería acordarse en cualquier caso la devolución a su favor aun habiendo utilizado un procedimiento incorrecto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) es competente para conocer de los recursos contra la ejecución que se examinan, que han sido interpuestos 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 520/2005 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, y que se han acumulado para su resolución.

Segundo:

Debemos comenzar resaltando que, el motivo por el que el TEAC anuló el Acuerdo de denegación inicialmente dictado por la ONGT, la falta de acreditación de las exportaciones, era un defecto sustantivo o material, no se trataba de un defecto formal. No obstante, como restaba examinar el cumplimiento de los restantes requisitos previstos en la normativa para determinar si la entidad tenía derecho a obtener la devolución por el procedimiento especial previsto para no establecidos en los periodos examinados, se ordenó la devolución del expediente a la ONGT para su análisis.

A pesar de lo anterior, la ONGT no examina ni uno solo de los demás requisitos para ver si **SAS X** tiene derecho a la devolución, se detiene de nuevo únicamente en las supuestas exportaciones realizadas, y de nuevo no incorpora los DUAs al expediente para posibilitar su examen por la interesada y por el Tribunal.

Aun aceptando que en ejecución de la resolución del TEAC se intenten imputar de nuevo a la entidad esas exportaciones, el hecho de no figurar en el expediente los DUAs imposibilita analizar los fundamentos en los que se basa el acuerdo de denegación de devolución.

La obligación por parte de la Administración autora del acto impugnado de remitir el expediente administrativo completo se encuentra regulada en el artículo 235.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que prevé:

“3. El escrito de interposición se dirigirá al órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable, que lo remitirá al tribunal competente en el plazo de un mes junto con el expediente, en su caso electrónico, correspondiente al acto, al que se podrá incorporar un informe si se considera conveniente. En el supuesto previsto en el artículo 229.6 de esta Ley, el escrito de interposición se remitirá al Tribunal Económico-Administrativo a quien corresponda la tramitación de la reclamación. (...)”

El desarrollo reglamentario del precepto anterior se encuentra en el artículo 52 del Real Decreto 520/2005, que establece en su número 5:

“5. Cuando se acredite ante el tribunal la interposición de una reclamación sin que se haya recibido el expediente dentro del plazo establecido en el artículo 235.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el tribunal reclamará su envío, sin perjuicio de poder continuar con la tramitación correspondiente con los antecedentes conocidos por el tribunal y, en su caso, con los que el interesado aporte o haya aportado”.

Por su parte, la Resolución de 21 de diciembre de 2005, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dictan criterios de actuación en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones y de relación entre los Tribunales Económico-Administrativos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en su artículo segundo se refiere a la remisión del expediente, indicando en el punto 3:

“3.1. La remisión del expediente administrativo, junto con el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa y la documentación aportada por el interesado, se efectuará, en todo caso, por el órgano que dictó el acto impugnado y en el plazo de un mes a contar desde la fecha en la que el escrito de interposición conste recibido en el registro oficial correspondiente a su sede. (...).

3.3. Si el Tribunal no ha recibido el expediente dentro del plazo previsto en el apartado segundo.3.1., reclamará su envío, a través de la Oficina de Relación con los Tribunales de su ámbito territorial, al órgano que dictó el acto impugnado, quien deberá proceder al envío o a justificar las razones por las que no se efectúa la remisión solicitada en el plazo de 15 días”.

Por otra parte, el artículo 55.1 del Real Decreto 520/2005 también prevé la posibilidad solicitar que se complete el expediente dentro de la fase de tramitación del mismo:

“1. El tribunal podrá solicitar que se complete el expediente, de oficio o a petición de cualquier interesado”.

A partir de la normativa expuesta la conclusión resulta clara: el órgano de aplicación de los tributos, autor del acto impugnado, tiene la obligación legal de remitir el expediente completo a los Tribunales Económico-Administrativos y, a su vez, el Tribunal Económico-Administrativo que conoce de una reclamación tiene la obligación de requerir la remisión del expediente, obligación de requerimiento que únicamente se prevé para el caso de un incumplimiento absoluto de su obligación de remisión por parte de la Administración. Esta previsión no se recoge para los incidentes de ejecución, si bien el artículo 68 del Real Decreto 520/2005 posibilita su aplicación en estos casos, lo que se ve apoyado legalmente en la actualidad con lo dispuesto en el artículo 241.ter, en su apartado 5, al disponer que se seguirán las reglas del procedimiento abreviado o general que proceda según la cuantía en caso de retroacción de actuaciones (que es lo ocurrido en el supuesto que ahora examinamos) o en el procedimiento abreviado en otro caso.

Este Tribunal considera que la falta de inclusión en el expediente de los documentos en los que la Administración ha fundamentado la denegación de la devolución implica una falta de justificación por ella de las causas de dicha denegación, lo que constituye un defecto material o sustantivo que da lugar a la anulación del acuerdo impugnado, sin orden de retroacción. Se da además la circunstancia de que esta falta de acreditación se ha producido ya por segunda vez, y la ONGT no indica ningún otro motivo por el que no quepa acordar la devolución a favor de **SAS X** por el procedimiento especial previsto para no establecidos, por lo que no podemos más que ordenar la anulación del acuerdo, así como declarar el derecho de **SAS X** a obtener la devolución solicitada al amparo del artículo 119 de la LIVA.

Por lo expuesto,

El **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en Sala, en los presentes recursos contra la ejecución,

ACUERDA:

estimarlos, anulando los acuerdos impugnados.

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