

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ073029

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de febrero de 2019

Vocalía 2.^a

R.G. 7197/2015

SUMARIO:

IVA. Devoluciones. Empresarios o profesionales no establecidos. Obligaciones formales. Deber de expedir y entregar factura. Solicitar, comunicar y acreditar NIF. En el presente supuesto, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria deniega la devolución solicitada por considerar que las facturas presentadas, al no recoger el NIF del destinatario, incumplen con los requisitos exigidos por la normativa aplicable para el reconocimiento de tal derecho. Sin embargo, no consta que la Administración haya realizado ninguna actividad comprobadora adicional que le permita cerciorarse de la idoneidad del solicitante para obtener la devolución de las cuotas de IVA soportado.

Hay que tener en cuenta que la identificación de los operadores económicos a efectos fiscales no es homogénea, sino que varía de un país a otro, por lo que no puede exigirse sin más que en las facturas en las que los destinatarios sean no establecidos deba figurar el NIF. A este respecto, es de gran relevancia la distinción entre operadores identificados con un número de identificación fiscal en la Unión Europea y los carentes de dicha identificación. Efectivamente, para los primeros, y en lo que a la gestión del IVA se refiere, ha de tenerse en cuenta tanto la armonización existente en lo atinente a la identificación de empresarios o profesionales, como los instrumentos de cooperación administrativa entre Estados de la Unión a este respecto. Ni esta armonización ni dichos instrumentos existen, como tales, con Estados no comunitarios, por lo que la exigencia de identificación, para los operadores ajenos al espacio de armonización del IVA, debe atemperarse para adecuarse a sus circunstancias. Esta adecuación, sin embargo, no debe interpretarse como la total omisión de dicha obligación, debiendo la Administración, en todo caso, asegurarse de manera inequívoca de la identidad del empresario o profesional al que se concede una devolución. A estos efectos, resulta ilustrativo el sistema adoptado por la Administración en relación con el Sistema de Suministro Inmediato de Información (SII) en el que, consciente de que no todos los operadores disponen de NIF permite la identificación a través de otros documentos tales como el pasaporte, el documento oficial de identificación expedido por el país o territorio de residencia, el certificado de residencia u cualquier otro documento probatorio. Si la Administración tenía dudas sobre el lugar de establecimiento del solicitante o de su condición de empresario o profesional, debió solicitar al mismo, documentación adicional que justificase su condición.

La Administración, debió comprobar si la interesada tenía o no la condición de establecida antes de proceder a denegar la devolución solicitada. Se ha de tener en cuenta que con la presentación de la solicitud de devolución de las cuotas del Impuesto soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos se inicia, a su instancia, un procedimiento de devolución derivada de la normativa del tributo, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 124 de la Ley 58/2003 (LGT). De lo anterior cabe deducir que, ante cualquier solicitud de devolución de las previstas por la norma de referencia, la Administración tributaria podrá comprobar la procedencia de las devoluciones solicitadas en el marco del procedimiento establecido en el art. 119 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), y no sólo en relación con aspectos formales sino también materiales, lo que implica el desarrollo de una auténtica actividad de comprobación. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 97, 119 y 119.bis.

RD 1619/2012 (Obligaciones de facturación), art. 6.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 213 y 214.

Ley 58/2003 (LGT), art. 124.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra el acuerdo de resolución del recurso de reposición interpuesto frente al acuerdo de denegación de devolución dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria - IVA No Establecidos, del Departamento de Gestión Tributaria, de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) relativo a la 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, en relación con el ejercicio 2013.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 21/09/2015 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 17/07/2015 contra el acto administrativo dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria - IVA No Establecidos, del Departamento de Gestión Tributaria, de la AEAT, citado en el encabezamiento.

Segundo.

En fecha 19 de septiembre de 2014 la entidad reclamante, **ASN LTD**, 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, referidas al ejercicio 2013.

En fecha 14 de noviembre de 2014, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria-IVA emitió requerimiento en el que solicitaba a la interesada la aportación de la documentación acreditativa de su derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportado así como aclaración detallada de las operaciones realizadas en España.

Tercero.

Una vez atendido el requerimiento y a la vista de la documentación aportada por la entidad solicitante, la Administración dictó, en fecha 16 de enero de 2015, acuerdo de denegación de la devolución solicitada. Señalaba el citado acuerdo de denegación de devolución, lo siguiente:

"En relación con su solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, se ha resuelto dictar acuerdo de DENEGACIÓN de la devolución por los siguientes motivos:

Que sólo podrán ejercitar el derecho a la devolución los sujetos pasivos que estén en posesión del documento justificativo de su derecho.

Que se consideran justificativos del derecho a la devolución la factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio o, en su nombre y por su cuenta, por su cliente o por un tercero, siempre que, para cualquiera de estos casos, se cumplan los requisitos establecidos reglamentariamente, según lo establecido en el artículo 97.Uno.1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Que las facturas contendrán, entre otros, los siguientes datos: denominación social, número de identificación fiscal y domicilio del expedidor y del destinatario, descripción de la operación y contraprestación desglosando la base imponible, tipo y cuota de IVA, número y serie de la factura, así como fecha de emisión, tal y como establece el artículo 6 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de Noviembre, por el que se aprueba el reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Que en su caso ninguna de las facturas aportadas cumple los requisitos mencionados anteriormente, por lo que no procede su devolución."

Cuarto.

Disconforme con lo anterior la interesada presentó en fecha 20 de febrero de 2015, recurso de reposición en los que alegaba, sucintamente, lo siguiente:

* La interesada ostenta el derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportado puesto que cumple los requisitos previstos en el artículo 119 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

* La denegación de la devolución vulneraría sus derechos constitucionales así como el principio rector del IVA en virtud del cual el citado impuesto no puede constituir un gasto para el empresario o profesional.

La resolución del citado recurso tuvo lugar en fecha 16 de junio de 2015, desestimando las pretensiones de la interesada por considerar que las facturas presentadas no reunían los requisitos exigidos por la norma. En concreto, se señalaba que las mismas no indicaban el NIF del destinatario.

Quinto.

Finalmente, en fecha 17 de julio de 2015, la interesada interpuso la presente reclamación económico-administrativa que fue registrada con número R.G. 7197/2015.

Realizado el trámite de puesta de manifiesto del expediente la interesada no ha formulado alegaciones al mismo.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La adecuación a Derecho de la resolución dictada por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria citada en el encabezamiento. En particular, la cuestión a decidir es si las facturas aportadas por la reclamante justifican su derecho a la obtención de la devolución de las cuotas de IVA soportado por las entidades no establecidas.

Tercero.

De acuerdo con lo señalado en los antecedentes de hecho, notificada la puesta de manifiesto del expediente no le consta a este Tribunal la presentación de alegaciones por parte de la reclamante.

A este respecto, es relevante destacar el criterio mantenido por este Tribunal Económico-Administrativo en numerosas resoluciones (entre ellas, RG 3493/2008 de fecha 21 de julio de 2010 y RG 5127/2012 de fecha 12 de junio de 2014), en virtud del cual "La falta de presentación del escrito de alegaciones no puede interpretarse como desistimiento tácito, ni determinar la desestimación de la reclamación promovida por la reclamante, para quien aquella presentación es una facultad y no una obligación, pudiendo en todo caso el Tribunal hacer uso de las amplias facultades revisoras que el Reglamento de Procedimiento le atribuye. No obstante lo anterior, el órgano económico - administrativo, en el ejercicio de tales funciones revisoras, solo puede llegar a una resolución estimatoria cuando del conjunto de las actuaciones practicadas pueda deducir razonablemente las causas que evidencian la ilegalidad del acto recurrido".

Por tanto, conforme al criterio señalado, corresponde resolver la presente reclamación haciendo uso de las facultades revisoras conferidas en el Reglamento de revisión en vía administrativa.

Cuarto.

El régimen especial de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla aparece recogido en el artículo 119 bis de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

Señala el citado artículo lo siguiente:

"Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto ni 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, cuando concurran las condiciones y limitaciones previstas en el artículo 119 de esta Ley sin más especialidades que las que se indican a continuación y con arreglo al procedimiento que se establezca reglamentariamente:

1.º Los solicitantes deberán nombrar con carácter previo un representante que sea residente en el territorio de aplicación del Impuesto que habrá de cumplir las obligaciones formales o de procedimiento correspondientes y que responderá solidariamente con aquéllos en los casos de devolución improcedente. La Hacienda Pública podrá exigir a dicho representante caución suficiente a estos efectos.

2.º Dichos solicitantes deberán estar establecidos en un Estado en que exista reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, Islas Canarias, Ceuta y Melilla.

El reconocimiento de la existencia de la reciprocidad de trato a que se refiere el párrafo anterior se efectuará por resolución del Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda."

Quinto.

La cuestión a debatir es si la Oficina Nacional de Gestión Tributaria ha actuado conforme a derecho rechazando las devoluciones solicitadas.

Como se ha señalado en los antecedentes de hecho, la Administración ha denegado la devolución solicitada por entender que las facturas presentadas no cumplen los requisitos formales exigidos por la normativa del IVA, sin especificar en el acuerdo de denegación de la devolución qué requisitos se han incumplido. No obstante, en el acuerdo de resolución del recurso de reposición, en su día presentado por el reclamante, se indica que la denegación de la devolución se debe a que en las facturas en las que se documenta la repercusión del IVA cuya devolución había solicitado la reclamante faltaba el número de identificación fiscal (NIF) del destinatario.

A los requisitos formales de la deducción se refiere el artículo 97 LIVA, estableciendo lo siguiente:

"Uno. Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho.

A estos efectos, únicamente se considerarán documentos justificativos del derecho a la deducción:

1.º La factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio o, en su nombre y por su cuenta, por su cliente o por un tercero, siempre que, para cualquiera de estos casos, se cumplan los requisitos que se establezcan reglamentariamente.

(...)

Dos. Los documentos anteriores que no cumplan todos y cada uno de los requisitos establecidos legal y reglamentariamente no justificarán el derecho a la deducción, salvo que se produzca la correspondiente rectificación de los mismos. El derecho a la deducción de las cuotas cuyo ejercicio se justifique mediante un documento rectificativo sólo podrá efectuarse en el período impositivo en el que el empresario o profesional reciba dicho documento o en los siguientes, siempre que no haya transcurrido el plazo al que hace referencia el artículo 100 de esta Ley, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado dos del artículo 114 de la misma.

(...)."

Por su parte, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, establece en su artículo 6 lo siguiente:

"1. Toda factura y sus copias contendrán los datos o requisitos que se citan a continuación, sin perjuicio de los que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones:

(...)

d) Número de identificación fiscal atribuido por la Administración española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Comunidad Europea, con el que ha realizado la operación el obligado a expedir la factura.

Asimismo, será obligatoria la consignación del número de identificación fiscal del destinatario en los siguientes casos:

(...)

3.º Que se trate de operaciones que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto y el empresario o profesional obligado a la expedición de la factura haya de considerarse establecido en dicho territorio."

En el presente supuesto, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria deniega la devolución solicitada por considerar que las facturas presentadas, al no recoger el NIF del destinatario, incumplen con los requisitos exigidos por la normativa aplicable para el reconocimiento de tal derecho. Sin embargo, no consta que la Administración haya realizado ninguna actividad comprobadora adicional que le permita cerciorarse de la idoneidad del solicitante para obtener la devolución de las cuotas de IVA soportado.

Hay que tener en cuenta que la identificación de los operadores económicos a efectos fiscales no es homogénea, sino que varía de un país a otro, por lo que no puede exigirse sin más que en las facturas en las que los destinatarios sean no establecidos deba figurar el NIF. A este respecto, es de gran relevancia la distinción entre operadores identificados con un número de identificación fiscal en la Unión Europea y los carentes de dicha identificación. Efectivamente, para los primeros, y en lo que a la gestión del IVA se refiere, ha de tenerse en cuenta tanto la armonización existente en lo atinente a la identificación de empresarios o profesionales (vide Directiva 2006/112/CE, artículos 213 y 214), como los instrumentos de cooperación administrativa entre Estados de la Unión a este respecto.

Ni esta armonización ni dichos instrumentos existen, como tales, con Estados no comunitarios, por lo que la exigencia de identificación, para los operadores ajenos al espacio de armonización del IVA, deben atemperarse para adecuarse a sus circunstancias. Esta adecuación, sin embargo, no debe interpretarse como la total omisión de dicha obligación, debiendo la administración, en todo caso, asegurarse de manera inequívoca de la identidad del empresario o profesional al que se concede una devolución.

A estos efectos, resulta ilustrativo el sistema adoptado por la Administración en relación con el Sistema de Suministro Inmediato de Información (SII) en el que, consciente de que no todos los operadores disponen de NIF permite la identificación a través de otros documentos tales como el pasaporte, el documento oficial de identificación expedido por el país o territorio de residencia, el certificado de residencia u cualquier otro documento probatorio (Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo).

Si la Administración tenía dudas sobre el lugar de establecimiento del solicitante o de su condición de empresario o profesional, debió solicitar al mismo documentación adicional que justificase su condición.

La Administración, debió comprobar si la reclamante tenía o no la condición de establecida antes de proceder a denegar la devolución solicitada. Se ha de tener en cuenta que con la presentación de la solicitud de devolución de las cuotas del impuesto soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto se inicia, a su instancia, un procedimiento de devolución derivada de la normativa del tributo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 124 de la LGT.

De lo anterior cabe deducir que ante cualquier solicitud de devolución de las previstas por la norma de referencia, la Administración tributaria podrá comprobar la procedencia de las devoluciones solicitadas en el marco del procedimiento establecido en el artículo 119 de la Ley del IVA, y no sólo en relación con aspectos formales sino también materiales, lo que implica el desarrollo de una auténtica actividad de comprobación.

No habiendo actuado así en el presente supuesto, procede estimar las alegaciones de la interesada anulando el acto administrativo impugnado.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

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