

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ078201

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 3 de junio de 2020

Sala 2.<sup>a</sup>

R.G. 5893/2016

**SUMARIO:**

**IVA. Devoluciones. Empresarios o profesionales no establecidos.** *Opción entre acudir a este procedimiento especial o, alternativamente, al procedimiento general de devolución.* En el caso analizado nos encontramos ante una entidad canadiense que no está establecida en el territorio de aplicación del Impuesto. Durante los períodos aquí considerados realizó importaciones, soportando cuotas de IVA cuya devolución pretende. A estos efectos, ha presentado declaraciones trimestrales de IVA (modelo 303) y declaración resumen anual (modelo 390), esto es, ha seguido el procedimiento previsto en el art. 115 de la Ley 37/1992 (Ley IVA). Por tanto, la cuestión que en definitiva debe resolverse es si este procedimiento resulta o no adecuado.

Pues bien, el procedimiento de devolución de cuotas soportadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, al que se refieren los arts. 119 y 119.bis de la Ley del Impuesto, no es opcional para el empresario o profesional no establecido que pretende obtener la devolución de las cuotas soportadas. Esto es, no puede optar entre acudir a este procedimiento especial o, alternativamente, al procedimiento general de devolución que se regula en el art. 115 de la misma Ley. Si durante el período considerado no realiza entregas de bienes o prestaciones de servicios distintas de las que se relacionan en el apdo. Dos.º del art. 119 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), el procedimiento que debe seguir es el regulado en los arts. 119 y 119 bis de la Ley. Ello es así aun cuando el eventual incumplimiento de algún otro requisito exigido por estos artículos, tal como el de reciprocidad del art. 119.bis, impida obtener la devolución efectiva. **(Criterio 1 de 2) Aplicabilidad del procedimiento general a no establecidos que realizan únicamente importaciones.** El procedimiento general de devolución está previsto para que puedan recuperar las cuotas soportadas aquellos sujetos pasivos que realizan entregas de bienes o prestaciones de servicios por las cuales estén obligados a repercutir e ingresar el impuesto. Ahora bien, una entidad no establecida que es sujeto pasivo del Impuesto únicamente por realizar importaciones de bienes no puede acudir al procedimiento general de devolución del art. 115 de la Ley 37/1992 (Ley IVA). **(Criterio 2 de 2)**

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 84, 86, 99, 115, 116, 117, 119, 119.bis y 164.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 168.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 20, 102, 103, 133, 134, 137, 139, 153, 215 y 225.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 3, 54 y 63.

Ley 39/2015 (LPAC), arts. 35 y 48.

Ley 40/2015 (Régimen jurídico del sector público), art. 3.

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

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

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-05893-2016	10/06/2016	07/10/2016
00-05894-2016	10/06/2016	07/10/2016
00-05895-2016	10/06/2016	07/10/2016
00-05896-2016	10/06/2016	07/10/2016

Estas reclamaciones han sido interpuestas contra los siguientes actos administrativos dictados por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Madrid, de la Delegación Especial de Madrid, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria: - Resolución con liquidación provisional, referencia: ..., relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, 1T, ejercicio 2014. - Resolución con liquidación provisional, referencia: ..., relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, 2T, ejercicio 2014. - Resolución con liquidación provisional, referencia: ..., relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, 3T, ejercicio 2014. - Resolución con liquidación provisional, referencia: ..., relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, 4T, ejercicio 2014.

## Segundo.-

De los antecedentes que obran en el expediente se comprueba que **X INC**, empresa canadiense dedicada según su clasificación en el I.A.E. al comercio al por mayor de minerales (epígrafe 616.3), presentó autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido (modelos 303 y 390) correspondientes al ejercicio 2014, períodos 1T, 2T, 3T, 4T. Como consecuencia de dichas autoliquidaciones, se solicitó en el 4T una cantidad a devolver por importe de 1.282.416,77 euros, en base a lo dispuesto en el artículo 115 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

Asimismo, en relación a las citadas autoliquidaciones, se iniciaron mediante requerimientos de información, en fecha 22 de junio de 2015, los correspondientes procedimientos de comprobación limitada. No obstante, a raíz del transcurso del plazo de 6 meses desde la la fecha de notificación del inicio de los mismos sin que se hubiera notificado resolución expresa, se declaró la caducidad de los estos procedimientos mediante escritos de fecha 29 de marzo de 2016, notificados al obligado tributario en la misma fecha.

## Tercero.-

Posteriormente, se notifican en fecha 30 de marzo de 2016, sendas comunicaciones por las que se inician nuevos procedimientos de gestión tributaria de comprobación limitada respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2014, períodos 1T, 2T, 3T, 4T.

En las mismas comunicaciones, se incluye asimismo, propuesta de liquidación provisional y se pone de manifiesto el expediente para que el contribuyente formule las alegaciones y presente los documentos y justificantes que considere convenientes.

Con fecha 12 de mayo de 2016 se notifican las correspondientes resoluciones con liquidación provisional, en las que se desestiman las alegaciones presentadas por el contribuyente, de manera que no resulta cantidad alguna a compensar ni a devolver. En dichos acuerdos se considera, en esencia, que la entidad canadiense no establecida en el territorio de aplicación del impuesto, no tiene la condición de sujeto pasivo del Impuesto en el sentido del artículo 84 LIVA y, en consecuencia, no procede la deducción y compensación de las cuotas de IVA soportado, ni la aplicación del régimen general de devolución.

## Cuarto.-

Contra dichas resoluciones se interponen el 10 de junio de 2016 las presentes reclamaciones económico-administrativas (R.G. 00-05893-2016; 00-05894-2016; 00- 05895-2016; 00- 05896-2016) en las que se formulan, en síntesis, las siguientes alegaciones:

- La entidad **X, INC** no cumple los requisitos para poder aplicar el sistema de devolución especial del artículo 119.bis LIVA.

No existiendo reciprocidad de trato en materia de IVA entre Canadá y España para el tipo de operaciones que la entidad realiza en el TAI, no se entenderían cumplidos todos los requisitos del artículo 119.bis.2 LIVA y por tanto la devolución por este sistema no es accesible y sería denegada.

- Las resoluciones desestimatorias carecen de motivación suficiente, al no argumentar las circunstancias por las que no es aplicable el sistema de devolución general, limitándose a indicar que procede la aplicación del sistema previsto en el artículo 119.bis LIVA.

- Cumplimiento de los requisitos para la aplicación del sistema de devolución general establecido en el artículo 115 LIVA.

La entidad solicitó la devolución del IVA soportado en el TAI en base al sistema de devolución general establecido en el artículo 115 LIVA.

Dicho artículo permite la aplicación de este mecanismo de devolución a los sujetos pasivos del IVA, lo cual cumple **X INC**, pues en virtud del artículo 86 LIVA, como importador de bienes en el TAI, tiene la condición de sujeto pasivo del IVA.

La legislación del régimen general no condiciona la aplicación del mismo a ningún otro requisito que no sea el de ser sujeto pasivo del IVA, por tanto, la entidad entiende que puede aplicar el sistema de devolución general para recuperar las cuotas de IVA soportadas en el TAI por ser sujeto pasivo de IVA.

- Falta de competencia de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas para establecer y decidir respecto a la procedencia y aplicación del artículo 119.bis LIVA, ya que el artículo 119.bis y el cumplimiento de sus requisitos corresponde a la Oficina Nacional de Gestión Tributaria.

- Vulneración de los principios de seguridad jurídica y no discriminación.

Señala el reclamante que hay otras empresas del grupo en la misma situación que **X INC**, que por el simple hecho de tener un cliente en otro territorio de la Comunidad Europea al que se le vende menos del 1% del producto importado en el TAI, siendo el resto ventas a empresas nacionales (con inversión del sujeto pasivo), al realizar durante el ejercicio estas entregas intracomunitarias de bienes quedan excluidos de la aplicación del sistema del 119 LIVA, siendo la única opción que les queda la de acudir al sistema general de devoluciones, obteniendo así la devolución del IVA soportado con la complacencia de la Administración, doctrina y la jurisprudencia.

- Incumplimiento de los principios básicos de IVA regulados por la Directiva Europea como la neutralidad del impuesto y enriquecimiento injusto de la Administración, pues a pesar de ofrecer a **X, INC** una alternativa de recuperación por el sistema del 119.bis, la realidad de los hechos es que está cerrando las puertas a la recuperación del impuesto efectivamente soportado puesto que la alternativa ofrecida no es ni viable ni posible.

- Incongruencia de la argumentación dada por la Administración, con el artículo 167.Dos LIVA y artículo 74 Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA), por el que se establece la posibilidad de que, bajo ciertos requisitos, las cuotas del impuesto a la importación se ingresen en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se reciba el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración.

Desde el 1 de enero de 2016, la entidad está incluida en el sistema de diferimiento de IVA en aduana, suponiendo ello, a efectos prácticos, que la entidad no liquida IVA en Aduana ni en el posterior modelo 303, porque queda compensado con el que Hacienda debe devolverle. Por lo tanto, la Administración está reconociendo expresamente en 2016 que la entidad tiene derecho a compensar las cuotas de IVA soportadas.

Se alega en este sentido que no tiene sentido que una entidad que no ha modificado su actividad, en un año pueda compensar su IVA y en el ejercicio anterior no, siendo la situación exactamente la misma de un ejercicio a otro.

- Vulneración de los Actos Propios de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas, al haberse realizado una inspección de IVA en año anterior, concretamente 2013, con resultado estimatorio, y haberse procedido mediante Acta de conformidad a la devolución íntegra del IVA soportado por **X, INC** en el TAI.

Por lo tanto, "si lo que se comprobó en 2013 fue la procedencia de la devolución y en 2014 se está procediendo a comprobar la devolución, el fin de las comprobaciones es el mismo, por lo que al haberse estimado la procedencia de las mismas en un ejercicio, no hacerlo en el siguiente, sin que se hayan producido en este caso ni una sola modificación en la operativa y la normativa, es ir contra los propios actos de la misma Unidad y un componente de inseguridad jurídica inaceptable en un sistema tributario razonable."

- Vulneración del artículo 137 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por el que se establece el modo de iniciar los procedimientos de comprobación limitada, pues junto con el inicio del

procedimiento se le notificó el trámite de audiencia y la propuesta de liquidación provisional cuando la administración no disponía de datos suficientes para conocer el tipo de operaciones que realiza el contribuyente y si el mismo era o no susceptible un sistema de devolución de IVA u otro.

Alega en este sentido el reclamante que "sin los libros registros de IVA en los que constan la totalidad de las operaciones realizadas por el interesado, en las que podrían haber existido, exportaciones, entregas de bienes intracomunitarias, entregas de bienes interiores a entidades no establecidas, adquisiciones intracomunitarias de bienes, etc., la administración no disponía de datos suficientes para conocer qué tipo de operaciones realiza el contribuyente y si el mismo era susceptible o no de aplicar un sistema de devolución de IVA u otro."

### 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.-

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

#### Tercero.-

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- Determinar si resultan ajustados a derecho los acuerdos impugnados.

#### Cuarto.-

En primer lugar, se debe señalar que la reclamante formula alegaciones tanto formales, como de fondo o sustantivas. A estos efectos, hay que recordar que este Tribunal tiene una doctrina consolidada en relación a la prioridad de las cuestiones formales sobre las cuestiones de fondo. Así, podemos citar las resoluciones de 19 de septiembre de 2013 (RG 00/05860/2011) o de 21 de junio de 2012 (RG 00/00360/2010). Según la primera de ellas:

"A la hora de determinar las cuestiones a resolver y el orden de resolución de las mismas, debe recordarse el criterio de este TEAC relativo al principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos, sobre las cuestiones de fondo.

Es cierto que la entidad formula como primera alegación que el tributo que debe gravar la operación controvertida es el IVA y no la modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD, de forma que lo que pretende es que este Tribunal se pronuncie sobre cual es el tributo aplicable, y que de forma subsidiaria alega nulidad del acto impugnado por defectos formales apreciados en la determinación de la base imponible de la modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD. Sin embargo, el indicado principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos, sobre las cuestiones de fondo, impide que cuando un TEA anula el acto impugnado por defectos formales invalidantes, debe abstenerse de realizar declaraciones de derechos y obligaciones relativas a las cuestiones de fondo. Ni siquiera al amparo del principio de economía procesal puede entrarse a conocer de la cuestión de fondo cuando un acto y la liquidación contenida en él se anulan por razones procedimentales o formales. Los principios de garantía procesal para los obligados tributarios o interesados y de seguridad jurídica, impiden llevar a cabo tales pronunciamientos. El procedimiento es

garantía y da seguridad para el obligado tributario sin que puedan ser objeto de una interpretación que conlleve una situación bifronte que afecte al derecho a la defensa del obligado tributario".

Por tanto, es doctrina de este Tribunal que han de resolverse las cuestiones de forma con prioridad al análisis de fondo y ello con independencia de que el reclamante plantee las cuestiones de forma con carácter subsidiario.

Por ello, procede analizar el cumplimiento de los requisitos formales antes de pronunciarse sobre el fondo.

#### **Quinto.-**

En este sentido, alega la entidad falta de competencia de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Madrid para establecer y decidir respecto a la procedencia y aplicación del artículo 119.bis LIVA, ya que considera que ello corresponde a la Oficina Nacional de Gestión Tributaria.

Mediante la Resolución de 19 de febrero de 2004, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Gestión Tributaria, se configuran los órganos de Gestión Tributaria, teniendo tal consideración, en la Administración Central, el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT y las unidades administrativas integradas en el mismo y, en la Administración periférica, entre otros, las Dependencias Regionales de Gestión Tributaria de las Delegaciones Especiales de la AEAT.

De acuerdo con el dispositivo tercero de la indicada Resolución, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, ejerce sus competencias en todo el territorio nacional, organizándose en dos Áreas: Área Ejecutiva y Área de Información y Análisis.

Más concretamente, para el caso que ahora nos ocupa, en el ordinal 9º de la letra A de dicho dispositivo, se encomienda al Área Ejecutiva de la Oficina "la gestión de los expedientes relativos a exenciones o devoluciones del Impuesto sobre el Valor Añadido a no establecidos, representaciones diplomáticas y consulares y organismos internacionales, sin perjuicio de las competencias atribuidas a los órganos dependientes del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales en relación con la aplicación de las exenciones del Impuesto sobre el Valor Añadido en las importaciones de bienes."

Corresponde, por tanto, a la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, la resolución de las solicitudes de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido que presenten los sujetos no establecidos. La Unidad de Gestión de Grandes Empresas no tiene competencia para verificar estas solicitudes de devolución ni puede pronunciarse sobre las mismas.

Sin embargo, en el presente caso, la entidad reclamante no presentó solicitudes de devolución de IVA de no establecidos (modelo 360 o 361), sino declaraciones trimestrales periódicas (modelo 303) y la declaración resumen anual (modelo 390) que han de presentar los sujetos pasivos del impuesto de acuerdo con lo previsto en el artículo 164 de la Ley del IVA. Pues bien, la Unidad de Gestión de Grandes Empresas sí tiene competencia para comprobar estas declaraciones, lo que puede hacer a través de las actuaciones y procedimientos establecidos legalmente, como fue, en este caso, el procedimiento de comprobación limitada. En el curso del tal procedimiento se comprobó, en concreto, si la interesada podía presentar las autoliquidaciones periódicas del impuesto, consignando en las mismas las cuotas de IVA soportado y solicitando, a través de ellas, la compensación o la devolución, en su caso, del saldo correspondiente, concluyendo la UGGE que estas autoliquidaciones no eran procedentes ni, por tanto, las compensaciones o devoluciones instadas mediante las mismas.

En ningún momento se decide en los acuerdos impugnados sobre la procedencia o no de una posible devolución de no establecidos efectuada al amparo de lo previsto en los artículos 119 y 119 bis de la LIVA, siendo las únicas mencionadas realizadas sobre este particular las que se hacen para contestar a las alegaciones de la interesada al respecto.

#### **Sexto.-**

Otra de las cuestiones formales planteadas en el presente recurso es la relativa a la vulneración del artículo 137 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por el que se establece el modo de iniciar los procedimientos de comprobación limitada.

A estos efectos, y tal y como se expone más detalladamente en los antecedentes de hecho, se deben destacar los siguientes hitos temporales:

\* 19/06/2015: Se emite requerimiento de información por el que se se inicia procedimiento de comprobación limitada relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondiente al ejercicio 2014, períodos 1T, 2T, 3T, 4T. Este requerimiento se notifica al obligado tributario el 22 de junio de 2015 a través del Servicio de Notificaciones Electrónicas.

\* 30/06/2015: Se aporta por parte del obligado tributario la documentación solicitada en el requerimiento entre las que se encuentran los libros de facturas emitidas y recibidas.

\* 29/03/2016: Se emite acuerdo por el que se declara la caducidad del procedimiento por el transcurso del plazo de seis meses desde la fecha de notificación de inicio del mismo sin haber notificado resolución expresa, el cual se notifica al obligado tributario el mismo día a través del Servicio de Notificaciones Electrónicas.

\* 29/03/2016: Emisión de propuestas de liquidación provisional con las que se inician nuevos procedimientos de gestión tributaria de comprobación limitada respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2014, períodos 1T, 2T, 3T, 4T. Asimismo se abre el correspondiente plazo del trámite de alegaciones. Se advierte expresamente que las actuaciones realizadas en el curso de los procedimientos caducados, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en los mismos, "conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en el procedimiento que ahora se inicia y al cual se incorporan". No se solicita nueva información. Estas propuestas de liquidación se notifican el 30 de marzo de 2016 a través del Servicio de Notificaciones Electrónicas.

Por otra parte, de acuerdo con el artículo 137.2 LGT:

"(...) Cuando los datos en poder de la Administración tributaria sean suficientes para formular la propuesta de liquidación, el procedimiento podrá iniciarse mediante la notificación de dicha propuesta."

Así, como se deriva de los hechos descritos, la Administración disponía de los datos suficientes para formular la correspondiente propuesta de liquidación, pues los mismos proceden de los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en los procedimientos caducados y, por tanto, no cabe estimar la presente alegación.

### Séptimo.-

Alega asimismo la interesada falta de motivación del acuerdo de liquidación.

En cuanto a la motivación, la Ley 58/2003 (LGT) se refiere reiteradamente a la misma. El artículo 103.3 establece:

"Los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos, así como cuantos otros se dispongan en la normativa vigente, serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho".

Respecto a las liquidaciones el 102.2.c) exige:

"La motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho".

Asimismo la obligación de motivación se encuentra recogida en los artículos 133.1.b) y 139.2.c) de la LGT al regular la terminación de los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada, respectivamente, así como en el artículo 134.3 al regular la comprobación de valores se refiere a la valoración debidamente motivada. Para el procedimiento de inspección el artículo 153 de la LGT al regular el contenido de las actas de inspección exige, entre otros, en la letra c) la mención de los elementos esenciales del hecho imponible o

presupuesto de hecho de la obligación tributaria y su atribución al obligado tributario, así como los fundamentos de derecho en que se base la regularización.

En vía de revisión el artículo 215 de la LGT se refiere a la motivación y el artículo 225.2 también contempla la obligación de motivar las resoluciones de los recursos de reposición.

Finalmente, en el ámbito del derecho administrativo el artículo 54 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP), así como en el mismo sentido, el artículo 35 de la Ley 39/2015, de 1 octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), obliga a la Administración a motivar los actos que en cada momento adopte, debiendo contener los mismos al menos una sucinta referencia a los hechos y fundamentos de derecho. Sin embargo, no puede olvidarse que para que se declare la nulidad de un acto, por defectos de forma, conforme al artículo 63.2 de la LRJAP y en el mismo sentido artículo 48.2 de la LPACAP, se requiere que produzca indefensión en los interesados.

El Tribunal Constitucional (TCO) en múltiples sentencias se ha referido a la motivación. Por ejemplo, la Sentencia 46/1996 de 25 de marzo, declaró que el requisito de la motivación de las resoluciones es una exigencia del derecho a la tutela judicial que halla su fundamento en la necesidad de conocer el proceso lógico-jurídico que conduce al fallo, y de controlar la aplicación del derecho realizada por los órganos encargados de resolver los oportunos recursos; asimismo permite el más completo ejercicio del derecho de defensa por parte de los interesados, quienes pueden conocer así los criterios jurídicos tenidos en cuenta en tales resoluciones, y actúa también como elemento preventivo de la arbitrariedad en el ejercicio de las potestades administrativas o jurisdiccionales. El Tribunal Supremo (TS) ha expresado de forma reiterada la necesidad de motivación, no bastando la simple referencia al precepto aplicable, haya sido transcrito o no. En este sentido se pronuncia la Sentencia del TS de 15 de julio de 2004 (número de recurso 1364/1999), dictada en recurso para Unificación de Doctrina, reiterada en posterior sentencia de 10 de octubre de 2008 (número de recurso 1919/2003), ésta última expresa literalmente:

"... Si el derecho de la Administración debe de estar suficientemente protegido y debe permitírsele disentir de los datos declarados por los contribuyentes, igualmente debe protegerse el derecho de los ciudadanos, haciéndoles saber de forma clara, sencilla, precisa e inteligible, sin necesidad de conocimientos específicos, los hechos y elementos adicionales que motivan la liquidación cuyo pago se exige ...".

Dicho lo anterior, en el presente caso es evidente que la Administración Tributaria ha cumplido con la obligación de fundamentar las liquidaciones practicadas, toda vez que las resoluciones impugnadas, resumidas en los antecedentes de hecho segundo y tercero, cumplen los requisitos exigidos en los artículos y jurisprudencia señaladas.

Debe subrayarse la clara exposición tanto de los hechos como de la legislación aplicada al caso por el órgano de gestión, así como de la razón por la que considera que no es de aplicación la devolución de las cuotas soportadas por el régimen general, que es, definitiva, la falta de condición de sujeto pasivo del impuesto conforme al artículo 84 de la Ley, por parte de la interesada. En consecuencia, deben desestimarse las pretensiones anulatorias de los actos objeto de reclamación, al cumplir estos el requisito esencial de motivación.

#### **Octavo.-**

Se alega también vulneración de los actos propios por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas, manifestando que se realizó una inspección de IVA por el año anterior en la que se acordó la devolución íntegra del IVA soportado por la entidad en el TAI.

En relación con la vulneración de la doctrina de los actos propios y la confianza legítima, la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de enero de 1999 (recurso 10679/1990), manifiesta lo siguiente:

[...] En la S.T.C. de 21 de abril de 1988, nº 73/1988, se afirma que la llamada doctrina de los actos propios o regla que decreta la inadmisibilidad de venire contra factum proprium surgida originariamente en el ámbito del Derecho privado, significa la vinculación del autor de una declaración de voluntad generalmente de carácter tácito al sentido objetivo de la misma y la imposibilidad de adoptar después un comportamiento contradictorio, lo que encuentra su fundamento último en la protección que objetivamente requiere la confianza que fundadamente se

puede haber depositado en el comportamiento ajeno y la regla de la buena fe que impone el deber de coherencia en el comportamiento y limita por ello el ejercicio de los derechos objetivos.

El principio de protección de la confianza legítima ha sido acogido igualmente por la jurisprudencia de esta Sala del Tribunal Supremo (entre otras, en las sentencias de 1 de febrero de 1990 (fº.jº. 1º y 2º), 13 de febrero de 1992 (fº.jº. 4º), 17 de febrero, 5 de junio y 28 de julio de 1997. Un día antes de la fecha de esta sentencia se ha publicado en el BOE la Ley 4/1999, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre. Uno de los artículos modificados es el 3º, cuyo nº 1, párrafo 2º, pasa a tener la siguiente redacción: "Igualmente, deberán (las Administraciones Públicas) respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima", expresándose en el Apartado II de la Exposición de Motivos de la citada Ley lo siguiente: "En el título preliminar se introducen dos principios de actuación de las Administraciones Públicas, derivados del de seguridad jurídica. Por una parte, el principio de buena fe, aplicado por la jurisprudencia contencioso-administrativa incluso antes de su recepción por el título preliminar del Código Civil. Por otra, el principio, bien conocido en el derecho procedimental administrativo europeo y también recogido por la jurisprudencia contencioso-administrativa, de la confianza legítima de los ciudadanos en que la actuación de las Administraciones Públicas no puede ser alterada arbitrariamente.

Asimismo, en la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 2008, (recurso 4835/2004), se menciona que:

La doctrina invocada de los actos propios "exige y requiere que los mismos se realicen con el fin de crear, modificar o extinguir algún derecho, causando, estando y definiendo la situación jurídica del mismo y debiendo ser concluyente y definitivo" (SSTS, entre otras muchas, de 27 de julio y 5 de noviembre de 1987, 15 de junio de 1989, 18 de enero y 27 de julio de 1990, 31 de enero y 30 de octubre de 1995, así como 13 de junio de 2000).

Más recientemente, debe citarse el fundamento de derecho séptimo de la sentencia de la Audiencia Nacional nº 1313/2013, de fecha 1 de abril de 2013 (recurso 104/2010), en el que se recoge (subrayado de este Tribunal):

#### SÉPTIMO.-

Finalmente, no hay en este caso vulneración del principio de vinculación administrativa a los propios actos, pues al margen de que no consta en toda su extensión y contenido el acta en que se habría reconocido tal derecho en relación con el ejercicio 1999, no resulta admisible la perpetuación en el tiempo de situaciones antijurídicas por el solo hecho de que la Administración las hubiera declarado como tales, pues aun cuando aceptásemos la existencia de un reconocimiento o admisión del derecho a la dotación a la RIC -y no una mera abstención de pronunciamiento al respecto- es lo cierto que el criterio luego sentado por la Inspección y por los tribunales económico-administrativos es plenamente coincidente con el establecido por esta Sala, en criterio reiterado y avalado por el Tribunal Supremo en varias sentencias, como las de 5 de julio de 2012 (recurso de casación nº 724/2010), y la de 15 de septiembre de 2011 (en un recurso de casación para unificación de doctrina), con cita en ellas de otras varias, razones por las que no es dable aplicar a favor del interesado el principio *venire contra factum proprium non valet* en relación con un acto propio disconforme a Derecho, pues la vinculación al previo precedente tiene como límite infranqueable el de la legalidad, siendo además lícito, admisible y aún deseable que la Administración rectifique sus criterios u opiniones erróneas, que no entrañan revocación de oficio cuando se proyecta sobre situaciones posteriores, con tal que justifique suficientemente ese cambio, que en este caso es suficiente a los efectos que nos ocupan.

Por otra parte, el principio de confianza legítima aparece explícitamente recogido en el apartado 1 del artículo 3 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común tras la reforma llevada a cabo por la Ley 4/1999. Dicho artículo, relativo a los principios generales, establece:"

1. Las Administraciones públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho.

Igualmente, deberán respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima."

En términos similares, el artículo 3.1.e) de la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público, dispone:

"1. Las Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho.

Deberán respetar en su actuación y relaciones los siguientes principios:

(...).

e) Buena fe, confianza legítima y lealtad institucional."

Este principio, que tiene su origen en el Derecho Administrativo Alemán, constituye en la actualidad, desde las sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 22 de marzo de 1961 y 13 de julio de 1965 (asunto Lemmerz-Werk), un principio general del Derecho Comunitario (reiteradamente aplicado por dicho Tribunal -cfr. por todas, STJCE de 26 de enero de 1998-) que ha sido objeto de recepción por la jurisprudencia de Tribunal Supremo (entre otras, en las sentencias de 1 de febrero de 1990, 13 de febrero de 1992, 17 de febrero, 5 de junio, 28 de julio de 1997, 10 de mayo, 13 y 24 de julio de 1999, 4 de junio de 2001 y 15 de abril de 2002).

Así, el Tribunal Supremo en su sentencia de 8 de junio de 1990 ha declarado que el principio de confianza legítima se aplica:

(...) no cuando se produzca cualquier tipo de convicción psicológica subjetiva en el particular, sino cuando dicha "confianza" se basa en signos o hechos extremos producidos por la Administración lo suficientemente concluyentes, para que induzcan racionalmente a aquél a confiar en la "apariencia de legalidad" de una actuación administrativa concreta moviendo su voluntad a realizar determinados actos e inversiones de medios personales o económicos, que después no concuerdan con las verdaderas consecuencias de los actos que realmente y en definitiva son producidos con posterioridad por la Administración.

Con posterioridad, una de las sentencias que hay que citar es la de 13 de mayo de 2009 (casación 2357/07), que reproduciendo lo declarado en la sentencia de 15 de abril de 2002, recoge (subrayado de este Tribunal):

El principio de protección a la confianza legítima, relacionado con los más tradicionales, en nuestro ordenamiento, de la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares, comporta, según la doctrina del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea y la jurisprudencia de esta Sala, el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquélla, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones. O, dicho en otros términos, la virtualidad del principio que se invoca puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración (producida sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias) de las circunstancias habituales y estables, generadoras de esperanzas fundadas de mantenimiento (Cfr. SSTS de 10 de mayo, 13 y 24 de julio de 1999 y 4 de junio de 2001). Pero ello en el bien entendido de que, no pueden apreciarse los necesarios presupuestos para la aplicación del principio invocado en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, y que ni el principio de seguridad jurídica ni el de la confianza legítima garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles.

Y debe citarse, por último, la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de octubre de 2017 (recurso 1714/2016), que establece (subrayado de este Tribunal):

Procede analizar la actuación inspectora llevada a cabo por la Inspección de los Tributos respecto de los períodos de octubre de 2005 a mayo de 2008 y sus consecuencias en la aplicación de la doctrina de los actos propios y el principio de confianza legítima. La propia Inspección reconoce que se procedió a regularizar los citados períodos pero que no fueron regularizados los "Call TV" al no haber sido comprobados.

Como pone en evidencia la parte recurrente la doctrina de los actos propios y la aplicación del principio de confianza legítima en relación con el de seguridad jurídica y el de buena fe, ha sido acogida abiertamente en la jurisprudencia emanada en el ámbito tributario. No puede obviarse que el principio de confianza legítima ha tenido cabida en nuestro derecho positivo mediante la modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, llevada a cabo por la Ley 4/1999, de 3 [sic] de enero, (aplicable al presente caso por motivos temporales) al recoger en el art. 3, nº. 1, párrafo 2º, que:

«Igualmente, deberán (las Administraciones Públicas) respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima», expresándose en el Apartado II de la Exposición de Motivos de la citada Ley lo siguiente: «En el título preliminar se introducen dos principios de actuación de las Administraciones Públicas, derivados del de seguridad jurídica. Por una parte, el principio de buena fe, aplicado por la jurisprudencia contencioso-administrativa incluso antes de su recepción por el título preliminar del Código Civil. Por otra, el principio, bien conocido en el derecho procedimental administrativo europeo y también recogido por la jurisprudencia contencioso-administrativa, de la confianza legítima de los ciudadanos en que la actuación de las Administraciones Públicas no puede ser alterada arbitrariamente». Ciertamente es que tanto el Estatuto del Contribuyente como la Ley 58/2003, hacen referencia en varias ocasiones al principio de seguridad jurídica, sin embargo ninguna mención se hace en las leyes tributarias a la confianza legítima. No obstante ningún inconveniente existe para reconocer su aplicación en este ámbito, no ya por su carácter de principio general y manifestación del principio de seguridad jurídica reconocido en el art. 9 de la CE, pues la tutela de la confianza legítima es un principio inherente a todas las relaciones de derecho público, como expresión de los principios generales de rango constitucional, sino también, y especialmente, porque como se ha indicado se reconoce expresamente en el art. 3.1 de la Ley 30/1992, remitiéndose el art. 7.2 de la LGT, al regular las fuentes normativas del Derecho tributario declara el carácter supletorio de las Disposiciones Generales de Derecho Administrativo.

Valga de ejemplo lo dicho en la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 2015, en la que se dice que:

La doctrina de los actos propios y el principio de seguridad jurídica al que sirve, proclamado al más alto nivel por el artículo 9.3 de nuestra Constitución e invocado repetidamente en la Ley General Tributaria de 2003, impiden adoptar una solución distinta. Este desenlace no resulta extravagante en nuestra jurisprudencia, que en la tensión entre legalidad y seguridad se ha inclinado por esta última cuando, mediante actos inequívocos anteriores, manifestados de forma expresa, tácita o implícita, la Administración adopta una determinada decisión de la que, después, de una manera u otra se desdice en el acto impugnado. Pueden consultarse en este sentido las sentencias de 30 de noviembre de 2009 (casación 3582/03, FJ 3º), 26 de abril de 2010 (casación 7592/05, FJ 7º), 4 de noviembre de 2013 (RJ 2013, 7219) (casación 3262/12, FJ 2º), 9 de diciembre de 2013 (casación 5712/11, FFJJ 4º y 5º), 6 de marzo de 2014 (casación 2171/12, FJ 5º), 26 de noviembre de 2014 (casación 2878/12, FJ 4º) y 15 de enero de 2015 (casación 1370/13, FJ 4º).

Ahora bien, si con carácter general dentro en el ámbito de las relaciones de Derecho público prevalece el interés público salvaguardado por el principio de legalidad, que se quebraría de entender válidas las actuaciones de la Administración contraria al ordenamiento jurídico por el sólo hecho de la existencia de un precedente de ésta, en el ámbito tributario, por su propia naturaleza y la proyección aflictiva que su aplicación genera, alcanza especial intensidad este principio, único en el que cabe desenvolverse el principio de confianza legítima; por tanto, la confianza legítima generada por actuación propia tiene su proyección en el ámbito de la discrecionalidad o de la autonomía, no respecto de los aspectos reglados o exigencias normativas frente a las que, en el Derecho público, no puede prevalecer lo resuelto en acto o en precedente que fuera contrario a aquéllos; la confianza debe ser legítima, esto es, dentro de la legalidad.

Acotado el margen en el que hemos de realizar el análisis propuesto, desde luego no cabe desvirtuar la aplicación de los principios invocados por la parte recurrente porque la Inspección de los Tributos en los períodos de 2005 a 2008 no comprobó los concursos "Call TV", puesto que consta que las actuaciones inspectoras tuvieron carácter general sobre el referido concepto tributario y tuvieron los actuados a su disposición los soportes en los que se documentaban todos los "Call TV" celebrados en los citados períodos, y como en otras ocasiones se ha indicado por este Tribunal, la inspección de los tributos supone una actividad esencialmente de comprobación o verificación del carácter exacto y completo de las declaraciones-liquidaciones. La LGT, art. 142.1 enuncia

indistintamente los medios de que podrán valerse en la actuación inspectora de comprobación e investigación, ambas funciones tienen carácter indagatorio e inquisitivo y a través de ellas la Inspección busca la verdad material y la obtención de pruebas suficientes para la correcta aplicación de la norma tributaria y ha de dirigirse a asentar unos datos y hechos firmes sobre los que liquidar, en consonancia con los que exija la ley del tributo para su aplicación. La intervención inspectora en la aplicación del tributo no se agota en la comprobación e investigación de los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria, para verificar el correcto cumplimiento de las normas. La actuación inspectora se extiende también a la calificación de los hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario, con independencia de la previa calificación que éste hubiera dado a los mismos. El acto propio no sólo se manifiesta expresamente, sino incluso puede mostrarse mediante actos tácitos o presuntos, con tal que sean concluyentes e inequívocos en relación con la evidencia de la conducta de la Administración reflejada en ellos, y en otras ocasiones hemos dicho que «De esa doctrina se obtiene que, como todo sujeto de derecho, la Administración puede quedar obligada a observar hacia el futuro la conducta que ha seguido en actos anteriores, inequívocos y definitivos, creando, definiendo, estableciendo, fijando, modificando o extinguiendo una determinada relación jurídica. Esos actos pueden ser expresos, mediante los que la voluntad se manifiesta explícitamente, presuntos, cuando funciona la ficción del silencio en los casos previstos por el legislador, o tácitos, en los que la declaración de voluntad se encuentra implícita en la actuación administrativa de que se trate». Se contempla las actuaciones inspectoras no aisladamente con referencia y trascendencia respecto del concreto período y concepto investigado, sino con vocación de trascender estos para proyectarse y quedar vinculada en cuanto a actuaciones futuras.

Por todo ello, dado que la Inspección en los períodos 2005 a 2008 tuvo a su disposición la totalidad de los datos necesarios, no puede ampararse para desvincularse de su actuación y su proyección de futuro el no haber comprobado los "Call TV", cuando su actuación con carácter general se extendía a la regularización de las operaciones referentes a la tasa de juego, pues los efectos de su actuación se extiende no sólo a los efectivamente realizados sino también a aquellos que habiéndose podido hacer no se han hecho.

De todo lo actuado se colige que la parte actora consideró la no sujeción de los "Call TV" en base a signos externos de carácter objetivo, la respuesta de la ..., cuya competencia y autoridad en la materia que nos ocupa ya se ha puesto de manifiesto, y la actuación inspectora vista en la regularización de los períodos de 2005 a 2008, suficientemente concluyentes para inducir a confiar en la apariencia de legalidad que revela las citadas actuaciones.

Lo cual conduce al conflicto por el enfrentamiento entre el principio de confianza legítima con el de el interés público, debiéndose decantar el mismo a favor del interés público, al poseer este prevalencia y primacía sobre la confianza legítima. No puede obviarse que el hecho imponible o presupuesto de hecho del tributo, sometido al principio de legalidad, es definido en el artículo 20 de la LGT, «El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal», otorgándole la ley la función de configurar el tributo, y como se ha puesto de manifiesto, así los pronunciamientos jurisprudenciales, los "Call TV", en los períodos que nos ocupa, en cuanto "rifa", configuraban el hecho imponible que lo sujetaban a la tasa; es doctrina consolidada la recogida en la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 2013, consistente en que la circunstancia de que una operación no haya sido regularizada en ejercicios anteriores, no es obstáculo para que se proceda a hacerlo en otro posterior.

Todo lo cual ha de llevarnos a rechazar las pretensiones de la demandante."

Este Tribunal entiende que no existe un pronunciamiento inequívoco y definitivo de la Administración tributaria respecto al citado motivo de regularización en el sentido expresado por la jurisprudencia expuesta, que implique crear, establecer y fijar o modificar una determinada relación jurídica, de manera que cause o produzca estado, por lo que no cabe entender que la Inspección ha vulnerado en su regularización la doctrina de los actos propios y confianza legítima.

#### **Noveno.-**

Por lo que se refiere a la cuestión de fondo que aquí se plantea, relativa a la procedencia de la devolución solicitada por la interesada, se ha de señalar, en primer lugar, que la reclamante es una entidad canadiense que no está establecida en el territorio de aplicación del impuesto. Durante los períodos aquí considerados realizó importaciones, soportando cuotas de IVA cuya devolución pretende. A estos efectos, ha presentado declaraciones

trimestrales de IVA (modelo 303) y declaración resumen anual (modelo 390), esto es, ha seguido el procedimiento previsto en el artículo 115 de la LIVA. Por tanto, la cuestión que en definitiva debe resolverse es si este procedimiento resulta o no adecuado en el presente caso.

En la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, se contemplan los siguientes supuestos de devolución:

- Supuesto general de devolución que se regula en el artículo 115 de la Ley 37/1992.
- Devolución a exportadores en régimen comercial regulado en el artículo 116 de la Ley 37/1992.
- Devolución a exportadores en régimen de viajeros a que se refiere el artículo 117 de la Ley 37/1992; y
- Supuesto especial de devolución de las cuotas del Impuesto soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, al que se refieren los artículos 119 y 119 bis de la Ley.

Puesto que la controversia se suscita en torno a la aplicación del artículo 115 de la Ley en contraposición con los artículos 119 y 119 bis de la misma, resulta oportuno comenzar señalando lo que dispone el artículo 115 de la Ley 37/1992 :

"Uno. Los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 99 de esta Ley, por exceder continuamente la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año.

(...)"

Por otro lado, el artículo 119 bis de la Ley 37/1992 establece que:

"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 concurren 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:

(...)"

Como este Tribunal ya ha tenido ocasión de señalar anteriormente, así en la resolución de 25 de octubre de 2011 (RG 4668/09), se trata de dos supuestos diferenciados de devolución en el Impuesto sobre el Valor Añadido, de los que se pueden extraer a grandes rasgos las siguiente características:

El artículo 115 de la Ley es el supuesto general de devolución, previsto para los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 99, por exceder continuamente de las cuotas devengadas. El modelo de solicitud de la devolución de oficio a que se refiere este artículo, en el período de liquidación que nos ocupa, es el modelo 300, que se presenta trimestralmente, y se acompaña de una declaración resumen anual, modelo 390, que se presenta conjuntamente con la última autoliquidación trimestral, en la que se solicita la devolución que en su caso corresponda.

El artículo 119 por su parte, es un supuesto especial de devolución previsto, a grandes rasgos, para sujetos pasivos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto o bien, cuando teniendo en dicho territorio un establecimiento permanente, no efectúen desde el mismo, entregas de bienes ni prestaciones de servicios. La solicitud de devolución para este supuesto especial se efectúa en el modelo 361.

Ambos supuestos de devolución son incompatibles y excluyentes, en relación con un mismo período.

En el caso que analizamos, este Tribunal considera que no resulta correcta la utilización del procedimiento previsto en el artículo 115 de la Ley y ello, por los motivos que a continuación se exponen.

El primero de ellos ya ha sido apuntado por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas cuando señala que la entidad canadiense, que no está establecida en el territorio de aplicación del Impuesto (TAI), no ha declarado durante el ejercicio 2014 la realización de operaciones que le excluyan del procedimiento de devolución a empresarios no establecidos (las operaciones que señala el artículo 119.Dos 2º y 3º LIVA) y, en consecuencia, la entidad no establecida no tiene la condición de sujeto pasivo en el sentido del artículo 84 LIVA y no puede solicitar la devolución por el procedimiento del artículo 115 LIVA.

En efecto, el artículo 119 bis, ya citado, exige que los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, cumplan también las condiciones y limitaciones previstas en el artículo 119 de la LIVA, que se refiere a las devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla. En particular, y por lo que aquí interesa los ordinales 2º y 3º del apartado dos de dicho artículo establecen que:

"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.

3.º No ser destinatarios de entregas de bienes ni de prestaciones de servicios respecto de las cuales tengan dichos solicitantes la condición de sujetos pasivos en virtud de lo dispuesto en los números 2.º y 4.º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley.

A este respecto, la Oficina Gestora constató que la entidad no había declarado operaciones que le pudieran excluir del procedimiento legalmente previsto para los sujetos no establecidos, y así se lo puso de manifiesto, requiriéndole expresamente para que acreditara si había realizado alguna de estas operaciones, en concreto, entregas intracomunitarias de bienes o exportaciones, o bien, si había sido destinatario de entregas de bienes o prestaciones de servicios respecto de las cuales tuviera la condición de sujeto pasivo. La entidad no ha acreditado que se haya realizado alguna de estas operaciones. En consecuencia, no queda excluida del ámbito subjetivo de aplicación del procedimiento especial de devolución de no establecidos, que le resulta aplicable. El hecho de que la interesada no pueda obtener la devolución por este procedimiento, por la no existencia de reciprocidad entre España y Canadá en relación con el tipo de operaciones que nos ocupa, no significa que pueda acudir al procedimiento general del artículo 115 de la LIVA. El procedimiento de devolución regulado en los artículos 119 y 119 bis de la Ley del Impuesto no es opcional, como se alega. Si la entidad no realiza durante el período considerado entregas de bienes o prestaciones de servicios distintas de las que se relacionan en el apartado Dos.2ª del artículo 119 de la Ley, debe seguir necesariamente este procedimiento especial de devolución.

En este sentido, y pasando así al segundo de los motivos por los que se estiman correctos los acuerdos impugnados, se ha de subrayar que el artículo 115 de la Ley permite a los sujetos pasivos que "no hayan podido efectuar las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 99 de esta Ley, por exceder continuamente la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas" solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la declaración-liquidación correspondiente al último período de dicho año. Este precepto descansa en la idea de que se realizan operaciones gravadas en el territorio de aplicación del impuesto, de las cuales se deriva deuda tributaria que pueda ser objeto de minoración mediante la aplicación del régimen de deducciones. Ese mismo principio de funcionamiento del impuesto, es el que se refleja en el artículo 92.Uno de la Ley de IVA, que señala: "Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen

en el interior del país (...)", que es trasposición del actual artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante Directiva IVA, según el cual: "En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes: (...)".

La interesada no realiza entregas de bienes o prestaciones de servicios por las que esté obligada a repercutir e ingresar el impuesto, y por ello no puede recuperar las cuotas soportadas minorándolas de las repercutidas, o bien, ante la insuficiencia de estas últimas, compensando el saldo en los períodos siguientes o solicitando la devolución conforme al procedimiento del artículo 115 LIVA. La entidad realiza entregas interiores en las cuales es sujeto pasivo del impuesto el empresario destinatario de las mismas, según el apartado 2 a) del artículo 84.Uno, dado que no tiene la condición de establecida en el territorio de aplicación del impuesto. El hecho de que realice importaciones y sea sujeto pasivo según lo dispuesto en el artículo 86 de la LIVA, no permite a la entidad acudir al procedimiento de devolución del artículo 115 de la Ley, pues ello no implica la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios en las que la entidad sea sujeto pasivo del impuesto, y que por tanto, le permitan recuperar las cuotas soportadas por el procedimiento de compensación del artículo 99 o de devolución del artículo 115 de la LIVA.

En consecuencia se ha de concluir que el procedimiento que le resulta aplicable es el previsto en el artículo 119 bis LIVA. El eventual incumplimiento de algún requisito exigido por este artículo, tal como el de reciprocidad con el Estado de establecimiento, no habilita a la entidad a acudir al procedimiento del artículo 115 LIVA para obtener la devolución.

#### Décimo.-

Alega también la reclamante que se incumplen los principios básicos del IVA regulados por la Directiva Europea como la neutralidad del impuesto y enriquecimiento injusto de la Administración, pues a pesar de ofrecer a **X, INC** una alternativa de recuperación por el sistema del 119.bis, la realidad de los hechos es que está cerrando las puertas a la recuperación del impuesto efectivamente soportado puesto que la alternativa ofrecida no es ni viable ni posible.

Sobre esta cuestión ya se ha pronunciado la Unidad de Gestión de Grandes Empresas en los acuerdos reclamados al señalar que:

"La Decimotercera Directiva (86/560/CE) del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - modalidades de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad, desarrolló el artículo 8 de la Octava Directiva que disponía que: en lo relativo a los sujetos pasivos que no estén establecidos en territorio comunitario, cada Estado miembro está facultado para excluirlos de la devolución o para someter la devolución a unas condiciones particulares.

El ámbito subjetivo de aplicación de esta Directiva son los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad.

En su artículo primero establece lo que se entenderá por sujeto pasivo no establecido en el territorio de la Comunidad y por territorio de la Comunidad.

El artículo 2 apartado 2 señala que: Los Estados miembros podrán supeditar la devolución contemplada en el apartado 1 (devolución a sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad) a la concesión por parte de los Estados terceros de beneficios comparables en el ámbito de los impuestos sobre el volumen de negocios( ...)"

No cabe por tanto, apelar al principio de neutralidad del impuesto en este caso, en el que la propia Directiva permite a los Estados miembros excluir o someter a determinadas condiciones la devolución de IVA a los sujetos no establecidos en el territorio de la Comunidad, refiriéndose en concreto a la posibilidad de condicionar la devolución a la existencia de reciprocidad de trato. Todo ello es precisamente, lo que recoge el artículo 119 bis de la Ley 37/1992.

**Décimo primero.**

Por último, la entidad alega que desde el 1 de enero de 2016 está incluida en el sistema de diferimiento de IVA en aduana, suponiendo ello, a efectos prácticos, que la entidad no liquida IVA en Aduana ni en el posterior modelo 303, porque queda compensado con el que Hacienda debe devolverle. Por lo tanto, la Administración está reconociendo expresamente en 2016 que la entidad tiene derecho a compensar las cuotas de IVA soportadas. Se alega en este sentido que no tiene sentido que una entidad que no ha modificado su actividad, en un año pueda compensar su IVA y en el ejercicio anterior no, siendo la situación exactamente la misma de un ejercicio a otro.

Al respecto se ha indicado que el objeto de la presente reclamación se limita a las resoluciones con liquidación provisional practicadas por el ejercicio 2014 y, en consecuencia, se fundamenta en las operaciones realizadas en dicho período. Se desconocen totalmente las operaciones que la entidad haya podido realizar en 2016, ni si las mismas han sido comprobadas por los órganos correspondientes. No obstante, y aun suponiendo que fueran similares a las efectuadas en 2014, como se alega, el hecho de que la interesada se haya acogido a este sistema de diferimiento de IVA a partir de 2016 no significa que exista una conformidad tácita de la Administración con lo declarado en dicho período, y ni mucho menos, que ello pueda afectar a las conclusiones de la presente reclamación.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

**ACUERDA**

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.

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