

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079164

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de septiembre de 2020

Sala 2.^a

R.G. 6252/2017

SUMARIO:

IVA. Devoluciones. Empresarios o profesionales no establecidos. *Fin del procedimiento de devolución mediante el inicio de un procedimiento de comprobación limitada.* El Tribunal debe pronunciarse respecto a si es conforme a derecho el acuerdo de declaración de caducidad de la solicitud de devolución a no establecidos dictado por la Administración, puesto que su impugnación se entiende realizada en plazo y concurren, en consecuencia, los requisitos para entrar a conocer de la misma.

Como es sabido, la devolución de cuotas del IVA soportadas por no establecidos debe calificarse como devolución derivada de la normativa del tributo y, por tanto, el régimen y procedimiento aplicable es el específicamente regulado en los arts. 119 y 119.bis de la Ley 37/1992 (Ley IVA) y 31 y 31.bis del RD 1624/1992 (Rgto. IVA). La mencionada devolución, en los términos que utiliza la Ley 58/2003 (LGT), tiene la calificación de devolución derivada de la normativa del tributo. Es decir, se trata de devoluciones correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo. En el caso de los sujetos no establecidos, se trata de cantidades que estos sujetos no establecidos han satisfecho o soportado durante el período de tiempo a que se refiera la solicitud con ocasión de las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que han realizado, en la medida en que destinen los indicados bienes o servicios a la realización de operaciones que les originan el derecho a deducir en el IVA.

Con la presentación de la solicitud de devolución de las cuotas del Impuesto soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos se inicia, a instancia de la entidad, un procedimiento de devolución derivada de la normativa del tributo, cuya regulación se encuentra en los arts. 124 a 127 de la Ley 58/2003 (LGT).

Esta normativa -art. 119.Siete de la Ley 37/1992 (Ley IVA)-, habilita a exigir la aportación, en el marco del procedimiento, de información adicional a efectos de comprobar la procedencia de las devoluciones, no obstante, la naturaleza del requerimiento determinará si nos encontramos en el seno de este procedimiento o si ha de entenderse iniciado un procedimiento de comprobación.

No obsta lo anterior el hecho de que en la regulación comunitaria del procedimiento de devolución se contemplan y regulen los plazos a los que deben acomodarse las actuaciones de comprobación de las autoridades de los Estados competentes para ello, al objeto de procurar la armonización de los mismos y dotar de las correspondientes garantías a los contribuyentes. Esta regulación comunitaria, transpuesta al Derecho interno, no puede conducir a que los procedimientos de comprobación a empresarios o profesionales no establecidos se sustancien con unas garantías menores a las propias de los que se efectúan de otro modo, por la infracción que ello supondría del principio de equivalencia en la aplicación de los tributos en los que incide el Derecho de la Unión.

Dicho esto, entiende el Tribunal que el contenido del requerimiento efectuado puso fin al procedimiento anterior mediante el inicio de un procedimiento de comprobación limitada. Siendo que en el seno de un procedimiento de esta naturaleza -iniciado de oficio- no cabe la terminación por caducidad conforme al art. 104.3 de la Ley 58/2003 (LGT) y es preciso conceder trámite de alegaciones a la interesada, la ausencia del mismo supone un defecto formal que causa indefensión, por lo que procede ordenar la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal señalado. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 31, 119 y 119.bis.

RD 1624/1992 (Rgto. IVA), arts. 31 y 31.bis.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 99, 104, 126, 127, 136, 138, 139, 140, 213, 214, 227, 235 y 240.

RD 520/2005 (RGRVA), art. 50.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 124.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 84 y 102.

Ley 39/2015 (LPAC), arts. 30 y 82.

Directiva 2008/9/CE del Consejo (Se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del IVA, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro), arts. 19, 20 y 21.

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 los acuerdos de desistimiento y de caducidad dictados por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

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

| Reclamación | F. Inter. | F. Entra. |
|---------------|------------|------------|
| 00-06252-2017 | 20/11/2017 | 23/11/2017 |
| 00-06250-2017 | 20/11/2017 | 23/11/2017 |

Segundo.-

En fecha 2 de diciembre de 2016, en plazo reglamentario, la entidad interesada presenta solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a no establecidos, referida al periodo 01/01/2016 a 30/09/2016, por una cantidad de 386.772 euros.

En relación con la misma, la Administración efectúa requerimiento, notificado el 19 de abril de 2017, con el siguiente contenido:

"En relación con su solicitud de devolución del Impuesto Sobre el Valor Añadido para sujetos no establecidos y para continuar con su tramitación, resulta necesario solicitar la siguiente documentación.

Copia electrónica de las facturas o en el caso de cuotas soportadas a la importación, la copia electrónica de la declaración (DUA) y el documento de liquidación (L1), cuya base imponible supere el importe de 1.000 euros con carácter general, o 250 euros cuando se trate de carburante.

Debe hacerse constar que en virtud del artículo 31 del Reglamento del IVA, el artículo 5 de la ORDEN EHA/789/2010 de 16 de marzo por la que se aprueban el formulario 360 de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, establece que la solicitud de devolución de IVA a no establecidos debe contener, necesariamente, lo siguiente.

Cuando la base imponible que figure en cada una de las facturas o documentos de importación a que se refiere la solicitud, supere el importe el importe de 1.000 euros con carácter general, o 250 euros cuando se trate de carburante, dicha solicitud deberá acompañarse de copia electrónica de dichas facturas o documentos de importación.

Le advertimos que las incidencias observadas en su solicitud se consideran defectos por falta de cumplimiento de los requisitos mínimos exigidos en la normativa del IVA aplicable, debiendo, por tanto, proceder a su subsanación".

Consta la atención del referido requerimiento, con fecha 21 de abril de 2017.

El 1 de junio de 2017 se notificó, por la Administración, nuevo requerimiento con el siguiente contenido:

"En relación con su solicitud de devolución del Impuesto Sobre el Valor Añadido para sujetos no establecidos y para continuar con su tramitación, resulta necesario solicitar la siguiente documentación.

1. Aclaración detallada de la actividad realizada en España durante el año 2016.
2. Aclaración del destino otorgado a los bienes por cuya adquisición se soporta el IVA cuya devolución se solicita.
3. Relación de clientes para los que se adquirieron los bienes y servicios por cuya adquisición se soportan las cuotas cuya devolución se solicita, indicando el nombre y apellidos o razón social, así como el NIF o VAT number de cada uno de ellos.
4. Aclaración de la duración de las obras llevadas a cabo en España. A estos efectos, deberá aportarse las certificaciones de obra y/o facturas emitidas por el solicitante a cada cliente por los trabajos realizados en España correspondientes a cada obra, agrupadas por cada ejecución de obra, e indicando para cada factura el nº de factura, así como la fecha de emisión, base imponible y cuota del IVA correspondiente a cada una. Igualmente deberá aportarse la certificación de finalización de la obra.
5. Correlación entre las facturas recibidas de los distintos proveedores y las diversas obras que se hayan llevado a cabo en España.

En caso de que la documentación y medios de prueba aportados en contestación a este requerimiento, como contratos, facturas, etc., estén redactados en un idioma distinto del español, éstos deberán acompañarse de una traducción del contenido del documento".

Tercero.-

Ante la falta de atención del requerimiento señalado anteriormente, la Administración dictó acuerdo de caducidad, señalando 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 efectuó un requerimiento notificado el 01-06-2017 para poder continuar la tramitación de la solicitud. Dicho requerimiento no consta que haya sido atendido a la fecha de emisión de esta comunicación, por lo que le comunicamos que, habiéndose extendido el plazo de paralización del procedimiento de devolución por un periodo superior a tres meses se procede, tal y como se le advirtió en el requerimiento, a declarar la CADUCIDAD del mismo, con la consiguiente finalización de dicho procedimiento".

Cuarto.-

No conforme con el acuerdo de resolución anterior, la entidad interesada interpuso, el 20 de noviembre de 2017, reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central, la cual fue tramitada con RG: 6250/2017.

Quinto.-

Por su parte, en fecha 29 de marzo de 2017, en plazo reglamentario, la entidad interesada presenta solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a no establecidos, referida al periodo 01/10/2016 a 31/12/2016, por una cantidad de 278.269 euros.

En relación con la misma, la Administración efectúa requerimiento, notificado el 30 de mayo de 2017, con el siguiente contenido:

"En relación con su solicitud de devolución del Impuesto Sobre el Valor Añadido para sujetos no establecidos y para continuar con su tramitación, resulta necesario solicitar la siguiente documentación.

Copia electrónica de las facturas o en el caso de cuotas soportadas a la importación, la copia electrónica de la declaración (DUA) y el documento de liquidación (L1), cuya base imponible supere el importe de 1.000 euros con carácter general, o 250 euros cuando se trate de carburante.

Debe hacerse constar que en virtud del artículo 31 del Reglamento del IVA, el artículo 5 de la ORDEN EHA/789/2010 de 16 de marzo por la que se aprueban el formulario 360 de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, establece que la solicitud de devolución de IVA a no establecidos debe contener, necesariamente, lo siguiente.

Cuando la base imponible que figure en cada una de las facturas o documentos de importación a que se refiere la solicitud, supere el importe el importe de 1.000 euros con carácter general, o 250 euros cuando se trate de carburante, dicha solicitud deberá acompañarse de copia electrónica de dichas facturas o documentos de importación.

Le advertimos que las incidencias observadas en su solicitud se consideran defectos por falta de cumplimiento de los requisitos mínimos exigidos en la normativa del IVA aplicable, debiendo, por tanto, proceder a su subsanación.

Sólo ha aportado las siguientes facturas con base imponible superior a 1.000 euros: nº factura A/161410 y A/161567, emitidas por Carpintería Metálica Aluman, SL, nº factura 361226, 361410 y 361615, emitidas por Electromecánica Soler, SL, nº factura 000091 y 000095, emitidas por Inversiones Sangüesa Ibiza, SL, nº factura 201637F0108, emitida por Layetana Real Estate, SL, nº factura F/252, emitida por Roig Mari Ingenieros SLP, nº factura 2016/146, emitida por Sondeos y Anclayes, SL y nº factura 26501089, emitida por Ulma C y E, S. Coop.

Sin embargo, declara más adquisiciones cuya base imponible supera los 1.000 euros, por lo que debe aportar las copias electrónicas de las correspondientes facturas".

Sexto.-

Ante la falta de atención del requerimiento señalado anteriormente, la Administración dictó acuerdo de desistimiento, señalando 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 efectuó un requerimiento notificado el 08-06-2017 para que procediera a la subsanación de las incidencias detectadas en los datos declarados. Dicho requerimiento no consta que haya sido atendido a la fecha de emisión de esta comunicación, por lo que le comunicamos que, al haber transcurrido el plazo para la atención del mismo y, tal y como se le advirtió en el requerimiento, se acuerda declarar el DESISTIMIENTO de la solicitud de devolución, procediendo al archivo de las actuaciones sin más trámite.

Indicar que el presente desistimiento no impide la presentación de una nueva solicitud equivalente a la actualmente desistida, la cual será tramitada como corresponda".

El acuerdo consta notificado el 14 de julio de 2017.

Séptimo.-

No conforme con el acuerdo de resolución anterior, la entidad interesada interpuso, el 20 de noviembre de 2017, reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central, la cual fue tramitada con RG: 6252/2017.

Octavo.-

Notificada la puesta de manifiesto de ambos expedientes, el 2 de julio de 2019, no consta, a la fecha de resolución de las presentes reclamaciones, que la entidad interesada haya formulado alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.-

Con carácter previo a cualquier otra cuestión este Tribunal debe examinar si concurren los requisitos para que pueda resolver sobre el fondo, 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.

Segundo.-

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

Tercero.-

En relación a la cuestión previa señalada, referida a la concurrencia de los requisitos para resolver sobre el fondo, es preciso analizar los plazos en los que las señaladas reclamaciones económico administrativas fueron interpuestas.

La regulación de la revisión en vía administrativa se contiene en el Título V de la LGT y en el RGRVA.

El procedimiento económico administrativo, en única o primera instancia, aparece regulado en los artículos 235 a 240 de la LGT.

En particular y en lo que se refiere a la iniciación del mismo, señala el artículo 235 de la LGT, lo siguiente:

1. La reclamación económico-administrativa en única o primera instancia se interpondrá en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado, o desde el día siguiente a aquél en que quede constancia de la realización u omisión de la retención o ingreso a cuenta, de la repercusión motivo de la reclamación o de la sustitución derivada de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente.

Los acuerdos de declaración de desistimiento y de declaración de caducidad, son actos susceptibles de revisión en vía administrativa, en particular, es susceptible de reclamación económico administrativa conforme a lo dispuesto en el artículo 227 de la LGT.

Por su parte, la regulación del cómputo de los plazos administrativos, teniendo en cuenta la fecha de interposición, se contiene actualmente, y ya en vigor al tiempo de los hechos controvertidos, en el artículo 30 de la Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas que señala lo siguiente:

4. Si el plazo se fija en meses o años, éstos se computarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o desestimación por silencio administrativo.

El plazo concluirá el mismo día en que se produjo la notificación, publicación o silencio administrativo en el mes o el año de vencimiento. Si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes.

5. Cuando el último día del plazo sea inhábil, se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente.

En cuanto al acuerdo de declaración de caducidad, impugnado por la reclamación 6250/2017, figura en el expediente la fecha de depósito del mismo en la oficina de correos de Madrid, el 15 de septiembre de 2017. No consta sin embargo, en el expediente, la fecha efectiva de notificación, a partir de la cual computa el plazo previsto para la impugnación. Así, este Tribunal considera que ha de entenderse la misma interpuesta en plazo.

Por su parte, en cuanto al acuerdo de desistimiento dictado, impugnado por la reclamación 6252/2017, consta en el expediente la fecha de notificación del mismo, el 14 de julio de 2017, por lo que a la fecha de interposición de la referida reclamación económico administrativa, el 20 de noviembre de 2017, se ha excedido del plazo del mes previsto anteriormente.

En consecuencia y en relación, exclusivamente, a la última de las reclamaciones mencionadas, procede declarar la inadmisibilidad de la misma, por resultar extemporánea.

Así, y en relación a la reclamación señalada, el acuerdo de desistimiento dictado por la Administración, devino firme por el transcurso de los plazos previsto para su impugnación sin que haya tenido lugar la misma.

De acuerdo con el artículo 213.2 de la LGT, los actos firmes en vía administrativa "no podrán ser revisados en vía administrativa, cualquiera que sea la causa alegada, salvo en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217, rectificación de errores del artículo 220 y recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley".

No concurre, en el caso que nos ocupa, causa alguna que permita la revisión del acto firme con base en alguno de los procedimientos especiales de revisión mencionados.

En consecuencia, transcurrido el plazo del mes sin haberse interpuesto recurso de reposición ni reclamación económico administrativa, el acuerdo dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria se transformó jurídicamente en un acto firme y consentido.

No concurre, en el caso que nos ocupa, y no presenta la reclamante manifestación alguna en este sentido, circunstancia alguna que permita eludir el impedimento de tramitación que provoca la extemporaneidad, toda vez que las causas de inadmisibilidad exigen un análisis previo, impidiendo entrar en los motivos de impugnación.

Este criterio, apoyado en la definitoria postura mantenida por el Tribunal Supremo, ha sido reiteradamente defendido por este Tribunal Central, pudiendo citar, la Resolución de 19 de enero de 2012 (RG 4861/2010). En ésta se recogen, detalladamente, las Sentencias del Tribunal Supremo sobre la cuestión y en las que se clarifica la posición del Alto Tribunal, partiendo de la Sentencia de 5 abril 2005 (Recurso de casación para la unificación de doctrina Nº 8000/2000) en la que se señala lo siguiente:

Se ha de precisar que en el recurso jurisdiccional contra una resolución administrativa que aprecia la extemporaneidad del recurso administrativo, la primera cuestión que debe examinarse es si tal declaración se ajusta o no a Derecho, y todo ello aunque se haya alegado una cuestión de orden público, como puede ser el tema de la prescripción. Apreciada la inadmisibilidad aparece un óbice absoluto al examen de los motivos de fondo planteados

No cabe alegar en contra la doctrina jurisprudencial que señala que el examen de los posibles motivos de nulidad de pleno derecho del acto o disposición impugnados es preferente al de las posibles causas de inadmisibilidad invocadas por la parte demandada, toda vez que puede encontrarse en la misma dos períodos, que pasamos a reflejar.

Ciertamente, un inicial criterio del Tribunal Supremo permitía examinar, con antelación al examen de las causas de inadmisibilidad del recurso, las nulidades absolutas, radicales o de pleno derecho, por cuanto ellas, al existir ya con anterioridad a la formulación del proceso, no precisan en realidad de éste, salvo para explicitar o hacer patente su existencia anterior. En este sentido podemos citar las sentencias de 3 de Marzo de 1979, 18 de Marzo de 1984, 22 de Diciembre de 1986 y 27 de Febrero de 1991, entre otras.

Ahora bien, no es menos cierto que una línea jurisprudencial más reciente viene manteniendo una doctrina distinta, al otorgar preferencia al examen de la inadmisibilidad, pudiendo citarse en este sentido las sentencias de 23 de Noviembre y 7 de Diciembre de 1993, 18 de Febrero de 1997, 7 de Diciembre de 2000 y 20 de Abril de 2001. A tenor de esta doctrina, la pretendida o apreciada nulidad de derecho no es motivo para que deje de tenerse en cuenta la extemporaneidad del recurso, pues, siempre, según la corriente doctrinal que se está exponiendo, si existe una nulidad de pleno derecho la vía a seguir para invocarla en cualquier momento es la que se encontraba establecida en el art. 109 de la Ley de Procedimiento Administrativo (hoy 102 de la Ley 30/1992). Por el contrario en el recurso contencioso-administrativo es obligado atenerse a las normas por las que se rige la sentencia.

Igualmente, el Alto Tribunal confirma su criterio en Sentencias de 4 de noviembre de 2005, 24 de enero, 7 de febrero, 14 y 30 de junio de 2006. En esta última, recaída en Recurso de Casación nº 3417/2001, señala el Tribunal Supremo en su Fundamento Quinto lo siguiente (el subrayado es nuestro):

No puede desconocerse, en cambio, la razón que asiste al Abogado del Estado cuando aprecia incongruencia en la sentencia recurrida al haber examinado y resuelto únicamente el tema relativo a la prescripción, considerando que no era ya necesario, al haber apreciado la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, entrar en el estudio de las demás cuestiones planteadas, entre ellas la de la extemporaneidad del recurso de alzada apreciada en la resolución del TEAC objeto de recurso.

Al discurrir de tal modo la sentencia incurre en incongruencia, pues el tema de la prescripción -aunque haya de aplicarse de oficio por la Administración- sólo puede suscitarse en vía jurisdiccional si no se ha consentido que el acto administrativo adquiera firmeza en la propia vía administrativa. O, dicho en otros términos, solo puede

discutirse la cuestión de fondo relativa a la prescripción del derecho a liquidar o a exigir la deuda tributaria después de que, examinadas las causas o motivos de inadmisión opuestas, se constate la concurrencia de los requisitos de procedibilidad, como es, en este caso, la observancia del plazo en la interposición de los recursos administrativos procedentes para agotar, en debida forma, la vía económico administrativa. En definitiva, la prescripción no puede aplicarse a un acto administrativo firme. Por eso, entrar a conocer del tema de la prescripción sin haber examinado y resuelto antes el tema de la extemporaneidad del recurso de alzada, -con la consiguiente posible firmeza del acto administrativo-, da lugar a la incongruencia denunciada porque invierte el orden lógico de los conceptos y porque deja sin resolver una cuestión, que, por ser presupuesto previo e inexcusable para poder examinar cualquier otro, afecta directamente al sentido del pronunciamiento de la parte dispositiva de la sentencia.

Es de recordar que en nuestra sentencia de 5 de abril de 2005 (Rec. num. 8000/2000), precisábamos que en el recurso jurisdiccional contra una resolución administrativa que aprecia la extemporaneidad del recurso administrativo la primera cuestión que debe examinarse es si tal declaración se ajusta o no a Derecho, y todo ello aunque se haya alegado una cuestión de orden público, como puede ser el tema de la prescripción. Apreciada la inadmisibilidad del recurso aparece un óbice absoluto al examen de los motivos de fondo planteados.

Y asimismo, en Sentencia de 10 febrero 2011 (Recurso de Casación 2232/2006), el Tribunal Supremo concluye lo siguiente (el subrayado es nuestro):

En supuesto similares al que nos ocupa, este Tribunal viene reiteradamente pronunciándose en el sentido de que solo puede discutirse la cuestión de fondo después de que, examinadas las causas o motivos de inadmisión opuestas, se constate la concurrencia de los requisitos de procedibilidad, como es, en este caso, la observancia del plazo en la interposición de los recursos administrativos procedentes para agotar, en debida forma, la vía económico administrativa. En definitiva, la caducidad que pretende que se aplique por ser una cuestión de orden público no puede aplicarse a un acto administrativo firme. Por eso, entrar a conocer el tema de la caducidad o las cuestiones materiales planteadas sin haber examinado y resuelto antes el tema de la extemporaneidad del recurso de alzada, -- con la consiguiente posible firmeza del acto administrativo, en este caso la resolución del TEAR --, sería tanto como invertir el orden lógico de los conceptos y dejar sin resolver una cuestión, que, por ser presupuesto previo e inexcusable para poder examinar cualquier otro, afecta directamente al sentido del pronunciamiento de la parte dispositiva de la sentencia.

Cuarto.-

Sentado lo anterior, este Tribunal debe pronunciarse respecto a si es conforme a derecho el acuerdo de declaración de caducidad de la solicitud de devolución a no establecidos dictado por la Administración, puesto que su impugnación se entiende realizada en plazo y concurren, en consecuencia, los requisitos para entrar a conocer de la misma.

Como se ha expuesto anteriormente, en el escrito de interposición de la reclamación con número 6250/2017, a la que nos referimos, la reclamante no formula alegación alguna, limitándose a solicitar que se tenga por interpuesta la misma y, siéndole puesto de manifiesto el expediente, la interesada no ha presentado escrito de alegaciones pese a que la notificación del trámite debe considerarse válidamente efectuada, de conformidad con el apartado 1 del artículo 50 del Reglamento General en materia de revisión, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

No obstante lo anterior, es criterio de este Tribunal, que la falta de alegaciones en el procedimiento económico-administrativo, no determina por sí sola la caducidad del procedimiento, ni puede interpretarse como desistimiento tácito y así lo tiene declarado la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en diversas sentencias, lo cual obliga a entrar en el examen del expediente y a decidir, haciendo uso de las facultades revisoras que a esta vía atribuye el artículo 237 de la LGT de 2003, acerca de las posibles irregularidades o ilegalidades en las que la Administración autora de los actos impugnados pudiera haber incurrido.

Quinto.-

Con carácter previo al análisis de las cuestiones de fondo, es preciso determinar si se ha producido un defecto procedimental que afecta a la validez del acuerdo impugnado.

Pues bien, debemos señalar que es criterio reiterado por este Tribunal Económico-Administrativo Central que la devolución de cuotas del IVA soportadas por no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto debe calificarse como devolución derivada de la normativa del tributo y, por tanto, el régimen y procedimiento aplicable es el específicamente regulado en los artículos 119 y 119 bis de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor añadido (Ley del IVA, en adelante) y 31 y 31 bis del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real decreto 1624/1992 (Reglamento del IVA, en adelante). La mencionada devolución, en los términos que utiliza la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT, en adelante), tiene la calificación de devolución derivada de la normativa del tributo. Es decir, se trata de devoluciones correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo. En el caso de los sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, se trata de cantidades que estos sujetos no establecidos han satisfecho o soportado durante el período de tiempo a que se refiera la solicitud con ocasión de las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que han realizado, en la medida en que destinen los indicados bienes o servicios a la realización de operaciones que les originan el derecho a deducir en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con la presentación 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 instancia de la entidad, un procedimiento de devolución derivada de la normativa del tributo, cuya regulación se encuentra en los artículos 124 a 127 de la LGT.

El artículo 126, que regula las devoluciones derivadas de la presentación de solicitudes, señala:

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

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

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

En cuanto a la terminación del procedimiento de devolución, señala el artículo 127:

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

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

Es decir, serán las normas propias de cada tributo las que regulen el procedimiento de devolución, debiendo en este caso acudir a lo dispuesto en los artículos 119 de la Ley del IVA y 31 de su reglamento de desarrollo.

Dispone el artículo 119 de la Ley del VA:

Uno. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos 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, de acuerdo con lo previsto en este artículo y con arreglo a los plazos y al procedimiento que se establezcan reglamentariamente. (...).

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

1.º Estar establecidos en la Comunidad o en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

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.

4.º Cumplir con la totalidad de los requisitos y limitaciones establecidos en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley para el ejercicio del derecho a la deducción, en particular, los contenidos en los artículos 95 y 96 de la misma, así como los referidos en este artículo.

5.º Destinar los bienes adquiridos o importados o los servicios de los que hayan sido destinatarios en el territorio de aplicación del Impuesto a la realización de operaciones que originen el derecho a deducir de acuerdo con lo dispuesto en la normativa vigente en el Estado miembro en donde estén establecidos y en función del porcentaje de deducción aplicable en dicho Estado. (...).

Siete. La Administración Tributaria podrá exigir a los solicitantes, a la Administración Tributaria del Estado miembro de establecimiento o a terceros, la aportación de información adicional y, en su caso, ulterior, así como los justificantes necesarios para poder apreciar el fundamento de las solicitudes de devolución que se presenten y, en particular, para la correcta determinación del importe de la devolución según lo previsto en este artículo y en su desarrollo reglamentario. (...).

En cuanto al desarrollo reglamentario de estos preceptos, señala el artículo 31 del Reglamento del IVA:

1. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refiere el artículo 119 de la Ley del Impuesto mediante una solicitud que deberá reunir los siguientes requisitos:

a) La presentación se realizará por vía electrónica a través del formulario dispuesto al efecto en el portal electrónico de la Administración tributaria del Estado miembro donde esté establecido el solicitante con el contenido que apruebe el Ministro de Economía y Hacienda.

Cuando se trate de solicitantes establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, la solicitud se presentará a través del portal electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Dicho órgano, que será el competente tramitar y resolver las solicitudes a que se refiere este artículo, comunicará al solicitante o a su representante la fecha de recepción de su solicitud a través de un mensaje enviado por vía electrónica.

b) La solicitud comprenderá las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes o servicios por las que se haya devengado el Impuesto y se haya expedido la correspondiente factura en el periodo a que se refieran. En el caso de las importaciones de bienes, la solicitud deberá referirse a las realizadas durante el periodo de devolución definido en el apartado 3 de este artículo.

Asimismo, podrá presentarse una nueva solicitud referida a un año natural que comprenda, en su caso, las cuotas soportadas por operaciones no consignadas en otras anteriores siempre que las mismas se hayan realizado durante el año natural considerado.

c) El Ministro de Economía y Hacienda podrá determinar que la solicitud se acompañe de copia electrónica de las facturas o documentos de importación a que se refiera cuando la base imponible consignada en cada uno de ellos supere el importe de 1.000 euros con carácter general o de 250 euros cuando se trate de carburante.

d) La solicitud de devolución deberá contener la siguiente información:

1.º Nombre y apellidos o denominación social y dirección completa del solicitante.

2.º Número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido o número de identificación fiscal del solicitante.

3.º Una dirección de correo electrónico.

4.º Descripción de la actividad empresarial o profesional del solicitante a la que se destinan los bienes y servicios correspondientes a las cuotas del Impuesto cuya devolución se solicita. A estos efectos, el Ministro de Economía y Hacienda podrá establecer que dicha descripción se efectúe por medio de unos códigos de actividad.

5.º Identificación del período de devolución a que se refiera la solicitud de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de este artículo.

6.º Una declaración del solicitante en la que manifieste que no realiza en el territorio de aplicación del Impuesto operaciones distintas de las indicadas en el número 2.º del apartado dos del artículo 119 de la Ley.

Asimismo, cuando se trate de un empresario o profesional titular de un establecimiento permanente situado en el territorio de aplicación del Impuesto, deberá manifestarse en dicha declaración que no se han realizado entregas de bienes ni prestaciones de servicios desde ese establecimiento permanente durante el periodo a que se refiera la solicitud.

No obstante, los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, que se acojan a los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica, regulados en el capítulo XI del Título IX de la Ley del Impuesto, no estarán obligados al cumplimiento de lo dispuesto en este número 6.º respecto de las operaciones acogidas a dichos regímenes.

7.º Identificación y titularidad de la cuenta bancaria, con mención expresa a los códigos IBAN y BIC que correspondan.

En el caso de que no se trate de una cuenta abierta en un establecimiento de una entidad de crédito ubicado en el territorio de aplicación del Impuesto, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, todos los gastos que origine la transferencia se detraerán del importe de la devolución acordada.

8.º Los datos adicionales y de codificación que se soliciten por cada factura o documento de importación en el formulario señalado en la letra a) de este apartado.

2. La solicitud de devolución únicamente se considerará presentada cuando contenga toda la información a que se refiere la letra d) del apartado anterior de este artículo.

3. La solicitud de devolución podrá comprender las cuotas soportadas durante un trimestre natural o en el curso de un año natural. También podrá referirse a un período inferior a un trimestre cuando se trate del conjunto de operaciones realizadas en un año natural.

4. El plazo para la presentación de la solicitud de devolución se iniciará el día siguiente al final de cada trimestre natural o de cada año natural y concluirá el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refiera.

5. El importe total de las cuotas del Impuesto consignadas en una solicitud de devolución trimestral no podrá ser inferior a 400 euros.

No obstante, cuando la solicitud se refiera al conjunto de operaciones realizadas durante un año natural, su importe no podrá ser inferior a 50 euros.

6. Si con posterioridad a la solicitud de las devoluciones a que se refiere este artículo se regularizara el porcentaje de deducción calculado provisionalmente en el Estado miembro donde el solicitante esté establecido, se deberá proceder a corregir su importe en una solicitud de devolución que se presente durante el año natural siguiente al período de devolución cuyo porcentaje haya sido objeto de rectificación.

Cuando no se hayan presentado solicitudes de devolución durante dicho año, la rectificación se realizará mediante el envío de una solicitud de rectificación por vía electrónica que se presentará a través del portal electrónico de la Administración tributaria del Estado de establecimiento con el contenido que apruebe el Ministro de Economía y Hacienda.

7. Cuando el órgano competente para resolver la solicitud presentada estime que no dispone de toda la información que precise, podrá requerir la información adicional necesaria al solicitante, a la autoridad competente del Estado miembro donde esté establecido aquél o a terceros, mediante un mensaje enviado por vía electrónica dentro del plazo de los cuatro meses contados desde la recepción de la misma. Asimismo, dicho órgano podrá solicitar cualquier información ulterior que estime necesaria.

Cuando existan dudas acerca de la validez o exactitud de los datos contenidos en una solicitud de devolución o en la copia electrónica de las facturas o de los documentos de importación a que se refiera, el órgano competente para su tramitación podrá requerir, en su caso, al solicitante la aportación de los originales de los mismos a través del inicio del procedimiento para la obtención de información adicional o ulterior a que se refiere el apartado siete del artículo 119 de la Ley del Impuesto. Dichos originales deberán mantenerse a disposición de la Administración tributaria durante el plazo de prescripción del Impuesto.

Las solicitudes de información adicional o ulterior deberán ser atendidas por su destinatario en el plazo de un mes contado desde su recepción.

8. La resolución de la solicitud de devolución deberá adoptarse y notificarse al solicitante durante los cuatro meses siguientes a la fecha de su recepción por el órgano competente para la adopción de la misma.

No obstante, cuando sea necesaria la solicitud de información adicional o ulterior, la resolución deberá adoptarse y notificarse al solicitante en el plazo de dos meses desde la recepción de la información solicitada o desde el fin del transcurso de un mes desde que la misma se efectuó, si dicha solicitud no fuera atendida por su destinatario. En estos casos, el procedimiento de devolución tendrá una duración mínima de seis meses contados desde la recepción de la solicitud por el órgano competente para resolverla.

En todo caso, cuando sea necesaria la solicitud de información adicional o ulterior, el plazo máximo para resolver una solicitud de devolución será de ocho meses contados desde la fecha de la recepción de ésta, entendiéndose desestimada si transcurridos los plazos a que se refiere este apartado no se ha recibido notificación expresa de su resolución.

9. Reconocida la devolución, deberá procederse a su abono en los 10 días siguientes a la finalización de los plazos a que se refiere el apartado anterior de este artículo.

10. La desestimación total o parcial de la solicitud presentada podrán ser recurridas por el solicitante de acuerdo con lo dispuesto en el título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

11. El Ministro de Economía y Hacienda podrá establecer el idioma en el que se deba cumplimentar la solicitud de devolución y la información adicional o ulterior que sea requerida por el órgano competente para su tramitación y resolución.

Lo señalado en los artículos 119 de la Ley del IVA y 31 del Reglamento del IVA, suponen la transposición a nuestro ordenamiento interno de lo previsto en la Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro. En particular, los artículos 19 a 21 de la citada Directiva establecen lo siguiente:

Artículo 19

1. El Estado miembro de devolución informará sin demora al solicitante por vía electrónica de la fecha de recepción de la solicitud en dicho Estado miembro.

2. El Estado miembro de devolución informará al solicitante en el plazo de cuatro meses tras la recepción en dicho Estado miembro de su decisión de aprobar o denegar la solicitud.

Artículo 20

1. Cuando el Estado miembro de devolución considere que no ha recibido toda la información pertinente sobre la que basar su decisión en relación con la totalidad o una parte de la devolución solicitada, podrá solicitar por vía electrónica la información adicional al solicitante o a la autoridad competente del Estado miembro de establecimiento dentro del plazo de cuatro meses a que se refiere el artículo 19, apartado 2. Cuando la información adicional haya sido solicitada por una persona que no sea dicho solicitante ni la autoridad competente del Estado miembro de establecimiento, la solicitud solo podrá hacerse por vía electrónica, siempre que el receptor de la solicitud cuente con los medios adecuados.

De ser necesario, el Estado miembro de devolución podrá solicitar información ulterior.

Cuando Estado miembro de devolución tenga motivos fundados para dudar de la validez o exactitud de una solicitud concreta, la información solicitada de conformidad con el presente apartado podrá, asimismo, incluir la presentación del original o de una copia de la factura o documento de importación correspondientes. En este caso, no serán aplicables los umbrales mencionados en el artículo 10.

2. El Estado miembro de devolución deberá recibir la información solicitada con arreglo al apartado 1 en un plazo de un mes tras el recibo de la solicitud por parte de su destinatario.

Artículo 21

Cuando el Estado miembro de devolución solicite información adicional, informará al solicitante de su decisión de aprobar o denegar la solicitud de devolución en el plazo de dos meses tras el recibo de la información solicitada o, si no hubiere recibido contestación a su solicitud, dentro de dos meses a partir de la expiración del plazo mencionado en el artículo 20, apartado 2. No obstante, el período disponible para tomar la decisión en relación con la totalidad o una parte de la devolución solicitada tendrá en cualquier caso una duración mínima de seis meses a partir de la fecha de recepción de la solicitud en el Estado miembro de devolución.

Cuando el Estado miembro de devolución solicite más información adicional, informará al solicitante, en el plazo de ocho meses tras la recepción de la solicitud de devolución en dicho Estado miembro, de su decisión en relación con la totalidad o una parte de la devolución solicitada.

El procedimiento de devolución a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto cuenta, por tanto, con una normativa reguladora propia, la cual, tanto en sede del Derecho de la Unión como en la normativa interna, regula alguno de sus aspectos, pero no otros, como es el caso, a título de ejemplo, de la exigencia de un trámite de audiencia o de alegaciones previo a la adopción de la resolución que corresponda. Esta carencia no puede sino completarse con la referencia al Derecho tributario general, cuya pieza fundamental en nuestro país es la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la que habrá que acudir en todo lo no regulado específicamente por la norma especial. En el Derecho de la Unión, esta labor se dispone así por el principio de subsidiariedad, instituido por el artículo 5 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Como ya se ha indicado, la presentación de la solicitud de devolución supone el inicio de un procedimiento de devolución, de conformidad con el artículo 124 de la LGT, en el presente caso regulado en el artículo 119 de la Ley del IVA, que implica la realización de actuaciones de comprobación, como prevé el apartado 7 del citado artículo 119, que permite a la Administración tributaria exigir la aportación de información adicional y de los justificantes necesarios para poder apreciar el fundamento de las solicitudes de devolución que se presenten y, en particular, para la correcta determinación del importe de la devolución solicitada.

De lo anterior cabe deducir que 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.

Como ya hemos dicho, el artículo 127 de la LGT establece que el procedimiento de devolución terminará por el acuerdo en el que se reconozca la devolución solicitada, por caducidad en los términos del apartado 3 del artículo 104 de esta ley o por el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección. Esto es, terminará con la devolución, con la caducidad, o con el inicio de un procedimiento de comprobación de oficio.

En el requerimiento notificado a la entidad, se solicita aclaración detallada de la actividad realizada en España y del destino y destinatario de los bienes por los que se han soportado las cuotas del IVA cuya devolución

se solicita, así como aclaración de la duración de las obras llevadas a cabo en España aportando las certificaciones y/o facturas emitidas a cada cliente y correlación de las facturas recibidas con las diversas obras llevadas a cabo en España. Es decir, se están pidiendo pruebas y aclaraciones complementarias sobre la actividad de la entidad, la condición de establecido o no en el territorio de aplicación del impuesto (TAI) y su derecho a deducir el IVA soportado en España.

Debemos tener en cuenta que cuando se presenta el modelo 361, de solicitud de devolución por no establecidos, la solicitud debe reunir unos requisitos (artículo 31 del Reglamento del IVA) y contener cierta información (apartado Uno.d)), entre la que se encuentra la descripción de la actividad del solicitante a la que se destinan los bienes y servicios adquiridos en España y declaración del solicitante en la que manifieste que no realiza en el territorio de aplicación del Impuesto operaciones distintas de las indicadas en el número 2º del apartado dos del artículo 119 de la Ley del IVA. Es decir, con la solicitud la AEAT ya tendría una manifestación de la empresa en el sentido de cumplir los requisitos para obtener la devolución.

Si únicamente se requiriesen facturas u otros documentos que deban presentarse con la solicitud de devolución, bien podría entenderse que se quieren comprobar los requisitos formales y materiales necesarios para obtener la devolución solicitada, pero al requerirse la aportación de información adicional encaminada a comprobar la actividad de la empresa en España, se está excediendo el alcance del procedimiento de devolución en sí mismo considerado, y debe entenderse que se actúa en el seno de un procedimiento de comprobación limitada (va más allá incluso del alcance de un simple procedimiento de verificación de datos).

No debemos olvidar lo dispuesto en el artículo 124 del RGAT relativo a la tramitación del procedimiento de devolución, según el cual:

1. Una vez recibida la autoliquidación, solicitud o comunicación de datos, la Administración examinará la documentación presentada y la contrastará con los datos y antecedentes que obren en su poder.

Si la autoliquidación, solicitud o comunicación de datos fuese formalmente correcta, se procederá sin más trámite y, en su caso, de manera automatizada, al reconocimiento de la devolución solicitada.

2. Cuando se aprecie algún defecto formal en la autoliquidación, solicitud o comunicación de datos, error aritmético o posible discrepancia en los datos o en su calificación, o cuando se aprecien circunstancias que lo justifiquen, se podrá iniciar un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección.

El artículo 119 de la Ley del IVA y el 31 del Reglamento del IVA prevén la posibilidad de requerir información, pero ello no quiere decir que pueda hacerse sin más dentro de este procedimiento de devolución, por los siguientes motivos:

- El artículo 31.Siete del Reglamento del IVA, en su segundo párrafo, hace referencia al "inicio del procedimiento para la obtención de información adicional".

- El propio tenor literal del artículo 124.Dos del RGAT, que acabamos de reproducir.

- El procedimiento regulado en la Directiva 2008/9/CE, señalada, y en los referidos artículos de la ley del IVA y del Reglamento del IVA no contemplan la concesión de trámite de alegaciones siendo que requerida información al margen de la concreta exigida en los mismos y de resolver con base en la misma sin concederse tal trámite, se produciría una vulneración del derecho de defensa del contribuyente.

Esto es, de acuerdo con lo señalado anteriormente, será la naturaleza del requerimiento efectuado por la Administración, la que determine si las comprobaciones realizadas siguen formando parte del procedimiento de devolución, o bien suponen el inicio de otro procedimiento de gestión tributaria, según señala el artículo 127 de la LGT, que suponen la terminación del primero.

Así el hecho de que nos encontremos ante una u otra posibilidad tiene implicaciones en cuanto a la tramitación del mismo y sus formas de terminación.

Lo anterior constituye doctrina de este Tribunal, sentada, entre otras en su resolución de 25 de enero de 2018 (RG: 3017/2014).

Reconoce este Tribunal la existencia de resoluciones del mismo confirmando la procedencia de la declaración de caducidad en el seno de un procedimiento de devolución como el señalado, ante la falta de atención en plazo de requerimiento por parte del interesado, pero se trataba de requerimientos de información o

documentación al amparo de lo previsto en los artículos 119 de la Ley del IVA y 31 del Reglamento del IVA. En este sentido se ha pronunciado en su resolución de 30 de noviembre de 2010 (RG: 2160/2009).

Del mismo modo, este Tribunal ha distinguido el caso anterior de aquellos otros en los que el requerimiento tiene por finalidad subsanar la falta de acreditación de la representación, o bien, aquellos requerimientos efectuados a efectos de que el interesado subsane algún defecto advertido en la solicitud de devolución presentada, en cuyo caso procedería el archivo de las actuaciones por desistimiento del interesado.

Así, este TEAC considera que con la notificación del requerimiento a la entidad no se está únicamente tramitando un procedimiento de devolución (por la concreta documentación requerida a la entidad), sino que se pone fin al mismo y se inicia un procedimiento de comprobación limitada en el cual, además de no proceder el archivo y la caducidad por no atender el requerimiento (pues ya no se trata de un procedimiento iniciado a instancia de parte, sino uno iniciado de oficio, con distintas consecuencias en caso de no atenderse el requerimiento), sería necesario dar a la entidad un trámite de audiencia previo a la finalización del procedimiento.

De lo expuesto resulta, por tanto, que dicho requerimiento inicia un procedimiento de comprobación limitada, regulado en los artículos 136 a 140 de la LGT, resultando el inicio de este procedimiento la forma de terminación del procedimiento de devolución que se inició con la solicitud, en los términos previstos en el artículo 127 de la LGT, que señala lo siguiente:

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

Así, el procedimiento inicial de devolución iniciado mediante solicitud ha concluido con el inicio de un procedimiento de comprobación limitada, siendo el acuerdo de archivo por caducidad la forma de terminación del mismo. No obstante, de acuerdo con el artículo 139.Uno.b) de la LGT, la caducidad en este procedimiento, que ya no es un procedimiento iniciado a instancia de parte sino un procedimiento iniciado de oficio, se produce por inactividad de la Administración y no por inactividad de la entidad. Por tanto, no es procedente la declaración de caducidad en el sentido en que la misma se efectúa en el acuerdo impugnado.

No empece a lo anterior el hecho de que en la regulación comunitaria del procedimiento de devolución a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto se contemplen y regulen los plazos a los que deben acomodarse las actuaciones de comprobación de las autoridades de los Estados competentes para ello, al objeto de procurar la armonización de los mismos y dotar de las correspondientes garantías a los operadores. Esta regulación comunitaria, transpuesta al Derecho interno, como ya antes se expuso, no puede conducir a que los procedimientos de comprobación a empresarios o profesionales no establecidos se sustancien con unas garantías menores a las propias de los que se efectúan de otro modo, por la infracción que ello supondría del principio de equivalencia en la aplicación de los tributos en los que incide el Derecho de la Unión, como reiteradamente ha señalado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que incluso podría vulnerar el principio de igualdad de trato, consagrado en la actualidad en el artículo 65 del precitado Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (vide sentencia de 7 de mayo de 1998, Lease Plan Luxembourg, asunto C-390/96).

Debe manifestarse que, dentro de las normas que regulan el procedimiento de comprobación limitada, el artículo 138.3 de la LGT señala lo siguiente:

3. Con carácter previo a la práctica de la liquidación provisional, la Administración tributaria deberá comunicar al obligado tributario la propuesta de liquidación para que alegue lo que convenga a su derecho.

Por su parte, debe tenerse en cuenta el artículo 99.8 de la misma Ley, que señala:

8. En los procedimientos tributarios se podrá prescindir del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución cuando se suscriban actas con acuerdo o cuando en las normas reguladoras del procedimiento esté previsto un trámite de alegaciones posterior a dicha propuesta. En este último caso, el expediente se pondrá de manifiesto en el trámite de alegaciones.

El trámite de alegaciones no podrá tener una duración inferior a 10 días ni superior a 15.

El anterior esquema recogido por las normas tributarias, se corresponde con el establecido en el ámbito administrativo general (artículo 84 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y

del Procedimiento Administrativo Común, actual artículo 82 de la Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas).

Resulta, por otra parte, reiterada la jurisprudencia existente al respecto de la omisión del trámite de audiencia en el seno del procedimiento administrativo; valga citar, por todas, la sentencia de 17 de julio de 2007 del Tribunal Supremo (recurso de casación nº 296/2002), que cita en su Fundamento Tercero que "En primer término, con respecto a la indefensión alegada, es doctrina de esta Sala, reiterada en múltiples sentencias, cuya cita es ociosa, que la apreciación de esta circunstancia como elemento determinante de la anulación del acto impugnado requiere una incidencia material. Es decir, que la apreciación de la indefensión no consiste en la pura omisión del trámite de audiencia, sino que es necesario que de esa omisión del trámite de audiencia se originen perjuicios para los derechos de quien se ha visto privado de ese derecho. Pérdida de derechos que basta con que sea potencial", tesis éstas que llevan al mismo Tribunal a confirmar la anulación del acto administrativo de reintegro de una subvención, al haberse omitido aquel trámite, toda vez que se sostiene que "Omitido éste [en alusión al trámite de audiencia] y no habiéndose procedido tampoco a la apertura del periodo probatorio, no sólo se sustrae a la empresa la garantía de ser oída antes de que se redacte la propuesta de resolución, sino que se le priva de la utilización de los medios ordinarios de defensa, esto es, tanto de la posibilidad de replicar en caso de que la Administración no acepte los hechos aducidos por el interesado y decida sobre la base de los negados por él, como de la posibilidad de que haga prueba sobre éstos últimos" (Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 30 de septiembre de 2004, recaída en Recurso de Casación nº 4172/2001).

En el presente caso, con omisión de la concesión de un plazo para la formulación de alegaciones o aportación de aquellas pruebas que se consideraran pertinentes a su Derecho, se dictó el acuerdo de archivo de la devolución solicitada, por caducidad imputable a la parte actora, sin que esta pudiera formular alegación alguna o haya podido aportar prueba en defensa de su Derecho, situación ésta que cabe asimilar a las consideradas por el Tribunal Supremo en su jurisprudencia como generadoras de indefensión.

Así las cosas, se impone anular el acuerdo dictado por la ONGT, debiéndose retrotraer las actuaciones al tiempo de notificar al interesado la propuesta de resolución en la que, igualmente, se confiera a aquél el correspondiente trámite de audiencia.

Tal retroacción de actuaciones viene impuesta en estos casos por la vigente LGT, artículo 239, bajo el epígrafe "Resolución [de los Tribunales Económico-Administrativos]", que señala:

Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal.

Sexto.-

De acuerdo con lo señalado en los fundamentos de derecho anteriores procede:

Inadmitir la reclamación 6252/2017, por resultar esta extemporánea.

Anular el acuerdo impugnado por la resolución 6250/2017 y ordenar retrotraer las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal señalado.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

INADMITIR la reclamación en parte, y en lo demás ESTIMARLA EN PARTE, en los términos expuestos en la presente resolución.

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