

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079689

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de octubre de 2020

Sala 2.^a

R.G. 275/2018

SUMARIO:

IVA. Devoluciones. Empresarios o profesionales no establecidos. *Finalización del procedimiento de devolución con el inicio de un procedimiento de comprobación limitada que se resuelve omitiendo el trámite de audiencia.* En el presente caso, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria incorpora al expediente la documentación obtenida en virtud de requerimiento realizado a una entidad en el seno del procedimiento iniciado mediante solicitud de devolución de cuotas de IVA a no establecidos correspondientes al ejercicio 2012. En dicho requerimiento notificado a la entidad, la oficina gestora solicitaba aclaración detallada de las operaciones realizadas en España, destino de los bienes y/o servicios adquiridos cuya devolución de IVA se solicita, prueba de que los servicios recibidos o bienes adquiridos en España están afectos a operaciones que dan derecho a la devolución, aclaración y justificación documental de los trabajos de mantenimiento facturados, así como la aportación de los contratos suscritos entre la entidad solicitante y los clientes finales. Es decir, se pidieron 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.

Pues bien, 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, o, como ocurre en el presente caso, incorporarse al expediente para su análisis información de este tipo que ya se requirió, 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 en el cual es necesario dar a la entidad un trámite de audiencia previo a la finalización del procedimiento -art. 138.3 de la Ley 58/2003 (LGT)-.

La omisión del citado trámite de audiencia, obligatorio conforme al art.99.3 de la Ley 58/2003 (LGT) y de obligada sustanciación, obliga a anular la resolución dictada, debiendo retrotraerse las actuaciones al objeto de subsanar el error cometido. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

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

Ley 58/2003 (LGT), arts. 34, 99, 104, 124, 126, 127 y 138.

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.

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

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

Ley 39/2015 (LPAC), art. 82.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 21 de octubre de 2020

PROCEDIMIENTO: 00-00275-2018

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **XZ GMBH** - NIF ...

REPRESENTANTE: ...

DOMICILIO: ... - España

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 económico- administrativa, en única instancia, interpuesta por **XZ GMBH**, con NIF ... y actuando en su nombre y representación D^a. María Teresa Alonso Martín, con domicilio a efectos de notificaciones en la calle Raimundo Fernández Villaverde, 61, 6º C, Madrid, contra el acuerdo de resolución del recurso de reposición dictado en fecha 6 de marzo de 2015 por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria - IVA No Establecidos, del Departamento de Gestión Tributaria, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) por el que se deniega la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, relativo al ejercicio 2013, cuantía 62.518,09 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En fecha 29 de septiembre de 2014, la entidad reclamante presentó solicitud de devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, por importe de 62.518,09 euros, referida al ejercicio 2013.

La Oficina Nacional de Gestión Tributaria, mediante diligencia, incorporó al expediente la documentación (contratos de prestación de servicios) aportada por la reclamante a requerimiento de aquella en el marco de la solicitud de devolución de IVA relativa al ejercicio 2012, mediante asiento registral número R...3, ya que su vigencia se extiende al presente ejercicio de solicitud.

Segundo.

En fecha 2 de febrero de 2015, la Administración dictó acuerdo de denegación de la devolución solicitada esgrimiendo para ello los siguientes motivos:

"(...) de los datos y documentación del expediente se deduce que el solicitante está establecido en el territorio de aplicación del impuesto, de acuerdo con lo que disponen los artículos 69.Tres.2º y 84 de la citada Ley y que realiza desde dicho establecimiento entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Por este motivo, no le resulta aplicable el procedimiento especial de devolución a no establecidos. Para regularizar su situación tributaria debe dirigirse a la Administración o Delegación de la Agencia Tributaria correspondiente al domicilio donde radica su establecimiento en el territorio de aplicación del impuesto."

Tercero.

Frente a la citada resolución interpuso la interesada recurso de reposición en el que se alegaba, en síntesis, lo siguiente:

- El concepto de establecimiento permanente a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido se define por la normativa comunitaria no permitiendo a los Estados miembros la interpretación del mismo.
- La entidad no posee ningún tipo de infraestructura ni medios en España que permita considerar a la misma como establecida en territorio español.
- Los servicios que presta la entidad en virtud de los contratos aportados a la Administración tributaria son servicios de conservación y mantenimiento de parques solares que son explotados por sus titulares.

En fecha 6 de marzo de 2015 se dicta resolución del recurso de reposición, desestimando las pretensiones de la interesada y confirmando la denegación de la devolución solicitada por el mecanismo arbitrado para entidades no residentes.

Cuarto.

Disconforme con lo anterior, la interesada interpuso la presente reclamación económico-administrativa que fue registrada con número R.G. 00275/2018.

En el escrito de interposición realiza la interesada sus alegaciones que, en síntesis, son las siguientes:

- Existencia de un defecto procedimental que afecta a la validez del acuerdo impugnado consistente en la omisión de un trámite de audiencia o de alegaciones previo a adoptar la resolución.

Asimismo, reitera las alegaciones formuladas en la instancia anterior aduciendo la ausencia de establecimiento permanente en España.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

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

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si resulta ajustada a Derecho la resolución del recurso de reposición contra el acuerdo denegatorio de la solicitud de devolución de ingresos indebidos presentada por la reclamante.

Tercero.

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, de 28 de diciembre, 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, de 29 de diciembre (Reglamento del IVA, en adelante). La mencionada devolución, en los términos que utiliza la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, 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.

Por su parte, 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 IVA:

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.

A estos efectos, se considerarán no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los empresarios o profesionales que, siendo titulares de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realicen desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios durante el periodo a que se refiera la solicitud.

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

En el presente caso, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria incorpora al expediente la documentación obtenida en virtud de requerimiento realizado a la reclamante en el seno del procedimiento iniciado mediante solicitud de devolución de cuotas de IVA a no establecidos correspondientes al ejercicio 2012. En dicho requerimiento notificado a la entidad, la oficina gestora solicitaba aclaración detallada de las operaciones realizadas en España, destino de los bienes y/o servicios adquiridos cuya devolución de IVA se solicita, prueba de que los servicios recibidos o bienes adquiridos en España están afectos a operaciones que dan derecho a la devolución, aclaración y justificación documental de los trabajos de mantenimiento facturados, así como la aportación de los contratos suscritos entre la entidad solicitante y los clientes finales. Es decir, se pidieron 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. En la medida en que la documentación aportada por la reclamante en contestación a dicho requerimiento y, en particular, los contratos de prestación de servicios, mantenían su vigencia en el ejercicio 2013 y ya se disponía de los mismos, no se efectuó por parte de la Oficina gestora nuevo requerimiento incorporándolos al procedimiento iniciado mediante la solicitud de devolución objeto de análisis.

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, o, como ocurre en el presente caso, incorporarse al expediente para su análisis información de este tipo que ya se requirió, 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 Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en lo sucesivo, RGAT), aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, 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).

En el presente caso, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria no realiza un requerimiento propiamente dicho por cuanto ya dispone de la información de la que precisa en su comprobación, procedente de la contestación por la reclamante a un requerimiento realizado por aquella en el marco de otro procedimiento de solicitud de devolución de cuotas de IVA a no establecidos iniciado por la misma reclamante respecto del ejercicio 2012.

No obstante, en la medida que la incorporación al expediente de la documentación obtenida en virtud de un requerimiento efectuado en otro procedimiento supone la comprobación de dicha documentación, la cual excede de la mera verificación del cumplimiento de los requisitos formales y materiales exigidos para obtener la devolución, a la vista del fundamento alegado por la oficina gestora para denegarla, debe entenderse que no se está únicamente tramitando un procedimiento de devolución sino que se pone fin al mismo y se inicia un procedimiento de comprobación limitada en el cual, sería necesario dar a la entidad un trámite de audiencia previo a la finalización del procedimiento (artículo 138.3 de la LGT).

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 no se contemple ni regule un trámite de audiencia o de alegaciones. 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).

En efecto, la ausencia específica de regulación de un trámite de audiencia o de alegaciones en el ámbito del procedimiento de devolución no puede ignorar los derechos de los obligados tributarios que se recogen en el artículo 34.1, letras l) y m), de la ya citada Ley General Tributaria, que disponen lo siguiente:

"1. Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:

(...)

l) Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.

m) Derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta ley."

Asimismo, sobre el derecho de defensa de los obligados tributarios, debe hacerse referencia a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 4 de junio de 2020, Asunto C-430/19, en cuyos apartados 29 y 30 establece lo siguiente:

"29 A este respecto, procede recordar que el respeto del derecho de defensa constituye un principio general del Derecho de la Unión que resulta de aplicación cuando la Administración se propone adoptar un acto lesivo para una persona. (...).

30 Forma parte del respeto del derecho de defensa el derecho a ser oído, que garantiza a cualquier persona la posibilidad de dar a conocer oportunamente su punto de vista durante el procedimiento administrativo, antes de la adopción de cualquier decisión que pueda afectar desfavorablemente a sus intereses. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la regla según la cual debe darse al destinatario de una decisión lesiva la oportunidad de formular sus observaciones antes de que esta se adopte tiene como finalidad que la autoridad competente pueda tener en cuenta oportunamente todos los factores pertinentes. A fin de garantizar una protección efectiva de la persona afectada, tiene, en particular, por objeto que esta última pueda corregir un error o invocar elementos relativos a su situación personal que militen en el sentido de que se adopte la decisión, de que no se adopte o de que tenga un contenido u otro (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C_z 189/18, EU:C:2019:861, apartado 41 y jurisprudencia citada)."

Igualmente, ha de tenerse en cuenta lo dispuesto por el artículo 99 de la LGT, integrado en el Capítulo II del Título III, que regula las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios, que dispone, en su apartado 8, lo siguiente:

"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 artículo 99.8 de la LGT enuncia de manera precisa los supuestos en los que en los procedimientos tributarios es posible prescindir del trámite de audiencia, que se limitan a la suscripción de actas con acuerdo y a los casos en que esté previsto un trámite de alegaciones posterior a la propuesta de resolución.

Por su parte, 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.

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 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, actual artículo 82 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, 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 denegando la devolución solicitada por considerar que la reclamante disponía en España de un establecimiento permanente, 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 Oficina Nacional de Gestión Tributaria, 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.

Cuarto.

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

Anular el acuerdo impugnado por la resolución del recurso de reposición 2...M y ordenar retrotraer las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal señalado.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación, anulando el acto impugnado, y acordando la retroacción de actuaciones en los términos señalados en la presente resolución.

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