

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083850

### TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Sentencia de 20 de septiembre de 2021

Sala 2ª.

Rec. n.º 4510/2019

#### SUMARIO:

**Procedimiento económico-administrativo. Tramitación. Prueba. Aportación de pruebas en vía económico-administrativa no aportadas ante la Inspección.** La aportación de pruebas en vía revisora ha de atemperarse atendiendo a que la documentación que se aporte justifique materialmente lo pretendido, sin que sea preciso que el Tribunal Económico Administrativo despliegue una actividad de comprobación que le está vedada. Cabe sin duda admitir pruebas que, no habiendo sido aportadas en el procedimiento, acrediten de modo completo y sin requerir mayor investigación por parte del Tribunal, lo que en el procedimiento inspector no resultó acreditado. Pero indudablemente la función del Tribunal Económico Administrativo es la de valorar la prueba, no la de llevar a cabo una actividad complementaria a la inspectora, desarrollando un nuevo examen de la contabilidad a la luz de los nuevos datos, requiriendo información adicional a lo aportado, etc; todo lo cual sin duda excede de sus facultades revisoras y sería más propio, como los mismos Tribunales contenciosos han reconocido, de un inspector jefe.

En el presente supuesto, la resolución del recurso de reposición se limita a desestimar éste por la falta de cumplimiento íntegro del requerimiento efectuado, en el plazo concedido al efecto, pero omite los razonamientos pertinentes relativos a cómo ese incumplimiento del interesado impide a la Administración comprobar que la entidad cumple los requisitos materiales para obtener la devolución solicitada, por lo que este Tribunal no puede conocer cuáles son los requisitos materiales del art. 119 y 119.bis de la Ley 37/1992 (Ley IVA) que el solicitante no cumple y conforme a los cuales la Oficina Gestora le deniega el derecho a su devolución, pues la resolución impugnada no contiene ninguna motivación al respecto.

Con ocasión de la presente reclamación, consta en el expediente la presentación por el interesado de la documentación que faltaba por aportar en vía de reposición y cuya falta de aportación fue el único motivo determinante de la denegación de la devolución solicitada por parte de la Administración. En particular, manifiesta aportar el certificado de condición de sujeto pasivo, archivo excel de los movimientos bancarios del período de referencia, certificado del Registro Mercantil y autoliquidaciones de la entidad en PAIS\_NO\_UE en el ejercicio 2017.

Por tanto, cabe en el presente supuesto admitir las facturas aportadas pues se trata de pruebas que, no habiendo sido aportadas en el procedimiento gestor, acreditan de modo completo, y sin requerir mayor investigación por parte del Tribunal, lo que en el procedimiento no resultó acreditado, pues su mera aportación era el requisito que la Oficina Nacional entendía incumplido, por lo que su aportación en esta vía debe entenderse que acredita el cumplimiento íntegro de lo requerido por la Administración. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 215 y 225.

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

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

Decimotercera Directiva 86/560/CEE del Consejo (Armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los Impuestos sobre el Volumen de Negocios. Modalidades de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad), art. 2.

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

Constitución Española, art. 24.

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), art. 267.

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 la resolución del recurso de reposición, por el que se confirma el acuerdo de denegación de devolución, por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2017, períodos enero a diciembre, emitido por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), respecto de la solicitud presentada por la entidad **XZ** (NIF: ...).

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

Con fecha 27 de septiembre de 2018, la entidad interesada presentó solicitud de devolución a no establecidos del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA, en adelante), referida al ejercicio 2017, períodos enero a diciembre, por una cantidad de 1.784.086,75 euros.

En relación con la misma, la Administración efectuó requerimiento, notificado el 20 de diciembre de 2018, con el siguiente contenido:

*"1. Descripción detallada de las actividades realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto durante el periodo al que se refiere la solicitud.*

*2. Copia de las facturas incluidas en la solicitud, con descripción detallada del concepto por el que se emitieron.*

*3. Relación de clientes en el territorio de aplicación del Impuesto durante el periodo al que se refiere la solicitud, identificando nombre y apellidos o razón social y NIF o NVAT.*

*4. Destino dado a los bienes y servicios por cuya adquisición se soportaron las cuotas cuya devolución se solicita, describiendo detalladamente las operaciones en las que han sido utilizados.*

*5. Certificado original expedido por la autoridad competente de su país, donde se acredite la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido y se especifique el tipo de actividad que realiza.*

*NOTA: En relación a la documentación anterior, en caso de utilizar como medios de prueba contratos, facturas, etc. redactados en un idioma distinto del español, éstos deberán acompañarse de una traducción del contenido del documento".*

**Segundo.**

La Oficina gestora dictó acuerdo de denegación de la devolución solicitada, notificándose con fecha 28 de enero de 2019 y 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 ha resuelto dictar acuerdo de DENEGACIÓN de la devolución por los siguientes motivos:*

*Esta Oficina emitió en fecha 18/12/2018 requerimiento por el que se solicitaba, entre otras cuestiones, copia de las facturas cuyas cuotas figuran incluidas en la solicitud y la aportación del certificado de sujeto pasivo, procediéndose a la contestación mediante asiento registral RGE\_4.*

*De acuerdo con el artículo 119.Dos.4º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en relación con el 97.Uno.1º de la misma ley, sólo podrán ejercitar el derecho a la devolución los sujetos pasivos que estén en posesión del documento justificativo de su derecho.*

*Se considera justificativo del derecho a la devolución la factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio o, en su nombre y por su cuenta, por su cliente o por un tercero, siempre que, para cualquiera de estos casos, se cumplan los requisitos establecidos reglamentariamente.*

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

*Las facturas incluidas en la solicitud no cumplen todos los requisitos anteriores dado que no figura en ellas el Número de Identificación Fiscal del solicitante, defecto que impide verificar correctamente que el destinatario de las mismas es la entidad solicitante, ya que no es un mero error formal sino que tiene incidencia en la gestión y control del IVA encomendados a esta Oficina.*

*En consecuencia, no procede la devolución de las cuotas en ellas consignadas.*

*En relación con el certificado de sujeto pasivo, se hace constar que la solicitud se ha presentado bajo el número de identificación NIF\_1. Sin embargo, en el certificado de sujeto pasivo aportado figura como número de identificación NIF\_2. "*

**Tercero.**

No conforme con el acuerdo anterior, el interesado interpuso recurso potestativo de reposición resolviéndose por la Administración en sentido desfavorable confirmando el acuerdo denegatorio de devolución.

**Cuarto.**

La Oficina Nacional de Gestión Tributaria emite un requerimiento de documentación siendo objeto de notificación en 10 de mayo de 2019.

El requerimiento dispone lo siguiente:

*"En relación con la tramitación del recurso de reposición presentado mediante asiento registral RGE\_1, para poder tramitar el presente procedimiento se le requiere para que remita a esta oficina la información:*

*1.-Aclaración del concepto por el que se emitieron las facturas incluidas en la solicitud. En particular, se requiere:*

*-Deberá aclarar si alguna de las facturas incluidas en la solicitud tiene la consideración de factura rectificativa.*

*-Aclaración del concepto de facturación en el que se indica "billing ajustement related to Works performed from...;(invoices were issued without Spanish VAT)". Facturas: 990903555- 990903614-990903644, 990903783, 990903885, 990904024, -Aclaración del concepto de facturación con referencia temporal al ejercicio 2016. Facturas: 990903556, 990903557, 990903558, 990903616, 990903617, 990903646, 990903647, 990903785, 990903786, 990903850, 990903851, 990903886, 990903887, 990904026, 990904027.*

*2.- Medios de pago de las facturas incluidas en la solicitud (documento bancario de pago), estableciendo relación entre factura con el correspondiente documento de pago.*

*3.- Certificación expedida por las autoridades fiscales del país donde tenga su sede o establecimiento principal en la que se acredite, el porcentaje de deducción (prorrata) aplicable en dicho territorio durante el período a que se refiere la solicitud".*

**Quinto.**

Con fecha 3 de julio de 2019 se notifica la resolución desfavorable al recurso de reposición interpuesto por el interesado señalando el órgano gestor lo siguiente:

*"(...). Como se informaba en el requerimiento, la contestación a lo requerido en este documento debe realizarse en el plazo de 10 días hábiles, contados a partir del día siguiente al de recepción de este escrito.*

*El acto fue objeto de notificación con fecha 10/05/2019. Con fecha 23/05/2019, la entidad presentó solicitud de ampliación de plazo para la atención del requerimiento mediante asiento registral RGE\_2.*

*El artículo 91 del RD 1065/2007 establece que:*

*1. El órgano a quien corresponda la tramitación del procedimiento podrá conceder, a petición de los obligados tributarios, una ampliación de los plazos establecidos para el cumplimiento de trámites que no exceda de la mitad de dichos plazos.*

*2. No se concederá más de una ampliación del plazo respectivo.*

*4. La ampliación se entenderá automáticamente concedida por la mitad del plazo inicialmente fijado con la presentación en plazo de la solicitud, salvo que se notifique de forma expresa la denegación antes de la finalización del plazo que se pretenda ampliar.*

*Con fecha 31/05/2019, la entidad presentó asiento registral RGE\_3, atendiendo parcialmente el requerimiento. Respecto de la documentación pendiente de aportación, indica que:*

*CUARTO.- Que debido a que se trata de un solicitud de devolución del ejercicio 2017 y que el sistema utilizado para la liquidación de las facturas es un sistema intracompañía, está llevando bastante tiempo reunir los justificantes de pago dado que los mismos hay que pedirlos al Banco. En cuanto se obtengan los citados documentos se procederá a su presentación, estableciendo la relación entre la factura con el correspondiente documento de pago.*

*QUINTO.- Que, asimismo, la obtención de la certificación expedida por las autoridades fiscales del país de residencia en la que se acredite el porcentaje de deducción (prorrata) aplicable en dicho territorio durante el periodo al que se refiere la solicitud está llevando bastante tiempo. No obstante, esta parte puede asegurar que el porcentaje de deducción es del 100% tal y como se demostrará en cuanto se obtenga la citada certificación y se proceda a su presentación.*

*En la situación descrita, es de aplicación el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) que dispone que "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo". La deducción de las cuotas soportadas*

es un derecho del sujeto pasivo, cuyo ejercicio implica la existencia de determinados hechos que deben ser probados por propio sujeto pasivo.

Dado que a la fecha de emisión del presente acuerdo, ha pasado casi un mes sin contestación completa del requerimiento realizado, no se entiende cumplimentado el citado requerimiento de aclaración".

## Sexto.

Con fecha 31 de julio de 2019, el interesado interpuso reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en lo sucesivo TEAC, solicitando la oportuna puesta de manifiesto del expediente, a los efectos de formular las alegaciones y presentar las pruebas que estime convenientes. La reclamación fue registrada con R.G. 00-4510-2019.

## Séptimo.

Tras notificarse la puesta de manifiesto, con fecha 25 de enero de 2021, la reclamante presentó ante el TEAC, en fecha 25 de febrero de 2021, un escrito formulando alegaciones relativas al pago y efectivo ingreso de las cuotas de IVA soportadas, y sobre la justificación del pleno derecho a la deducción.

Se señala que es una sociedad constituida y establecida en PAIS\_NO\_UE de acuerdo con la legislación mercantil y societaria vigente en el citado país, cuya actividad principal se desarrolla en el campo de la ingeniería industrial eléctrica. En el marco de su actividad, GE presta servicios de mantenimiento e inspección de distintos equipos sitios en plantas eléctricas de clientes españoles. Para el desempeño de esta labor, subcontrata a la entidad **TW**, S.A., con NIF ....

La reclamante no discute que las operaciones realizadas estén directamente relacionadas con bienes inmuebles en virtud del artículo 70.Uno.1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo tributar en el territorio de aplicación del Impuesto con independencia del lugar en que se encuentre establecido el destinatario de las mismas.

En relación con determinadas facturas incluidas en la solicitud de devolución, que han quedado solventadas en fase administrativa, se considera:

- Que, entre las facturas incluidas en la solicitud, se encuentran dos facturas rectificativas (identificadas como notas de abono con números de referencia nº 990940961 y 990940962) que, si bien no se refieren a ninguna factura en particular, se tratan de ajustes de precios relativos a los proyectos a los que pertenecen y vienen descritos en dichos abonos.

- Que el concepto incluido en varias facturas como "*billing adjustment related to Works performed from (invoices were issued without Spanish VAT)*", corresponde a actividades realizadas en España durante el ejercicio 2017. En concreto, la prestación de servicios de mantenimiento e inspección de equipos eléctricos sitios en las plantas eléctricas de sus clientes españoles.

- Que las referencias que hacen las facturas al ejercicio 2016, se deben a errores en la configuración del sistema de **TW**, puesto que estas referencias se incluyeron en el momento de realización de las órdenes de venta, no actualizándose el módulo de facturación y no teniendo posibilidad la persona que emitía la factura de rectificar dicho campo. Por tanto, no se deben tener en cuenta dichos campos al no responder a la realidad de las operaciones facturadas y tratarse de un simple error.

Se insiste en que el sistema utilizado para la liquidación de facturas es un sistema de compensación interno de la Compañía, que dificulta la compilación de justificantes configurándose como un impedimento para contestar en plazo el requerimiento. Peso a ello, se aporta archivo Excel con los movimientos bancarios del periodo de referencia, entre los que se encuentran aquellos referidos a las facturas cuyo IVA es objeto de esta solicitud de devolución sin que, haya sido posible obtener un detalle a nivel factura.

Se aporta certificado emitido por las autoridades PAIS\_NO\_UE, con fecha 30 de mayo de 2018, en el que se acredita la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido para el ejercicio 2017.

En relación con la emisión de facturas con un número de identificación fiscal distinto al individual de la entidad, se indica que dicho NIF pertenece a un grupo a efectos del IVA. Por lo que se les atribuye un número de IVA único como Grupo, sin que mantengan un número de IVA a nivel individual. Así, se señala que el número de identificación fiscal es aquel que se recoge en las facturas emitidas por **TW**. Es decir, el número IVA que la identifica es el NIF\_2, y dicho número está asociado a su número NIF\_1. Se facilita el link de la sede electrónica oficial del Registro Mercantil suizo a efectos de comprobar que el número registrado a tales efectos es el NIF\_1

Asimismo, se aporta certificado del Registro Mercantil en el que se observa que existe un número UID, asignado a nivel individual, y un número IVA, que es con el que se identifica el Grupo. Se adjunta link en el que puede corroborarse en el registro UID que aparece dicho número de IVA asociado a ese UID, el NIF\_2.

El interesado manifiesta que conforme a lo anterior, las facturas están emitidas tal y como recoge el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Se alega el pleno derecho a deducción del IVA mediante la presentación de las autoliquidaciones individuales al tener GE la deducción plena del IVA soportado en PAIS\_NO\_UE, como por el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 119 bis de la Ley del IVA.

En las autoliquidaciones presentadas, se indica que existe un archivo correspondiente a la declaración mensual consolidada del Grupo en PAIS\_NO\_UE. El resto de archivos se corresponden a las autoliquidaciones individuales preparadas de forma previa a su consolidación con el resto de entidades del grupo. En las autoliquidaciones de GE se recogen el volumen de operaciones y el cálculo de impuestos. Se expone que en la casilla 415 se incluyen ajustes en el IVA deducible por uso mixto ("...") o consumos internos ("..."). En concreto, se recoge un ajuste a la baja en la declaración de diciembre por importe de 127.655,00 francos suizos en relación con activos (vehículos) no afectos exclusivamente a la actividad empresarial de la compañía. Esto es, el ajuste se realiza en virtud del homólogo suizo a nuestro artículo 95 de la Ley del IVA.

Por su parte, el interesado manifiesta que aquellos sujetos pasivos a los que resulta aplicable la regla de prorata tienen que ajustar sus deducciones a través de la casilla 420 que, como podrá comprobarse, en el caso de la entidad están a cero. Así, se señala la acreditación que tiene GE sobre el pleno derecho a la deducción del impuesto soportado en PAIS\_NO\_UE.

Finalmente, con base en la tesis del Tribunal Supremo expuesta en sentencias como la 684/2017, de 20 de abril de 2017 (RJ 615/2016) o 1362/2019, de 10 de septiembre de 2018 (RJ 1246/2017), se argumenta que no debe negarse la aportación de documentación en la presente vía económico-administrativa cuando previamente no haya sido posible aportarse en sede del procedimiento gestor.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

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

### Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La adecuación a Derecho del acto impugnado.

### Tercero.

A efectos de analizar la cuestión de fondo planteada, debe partirse de lo dispuesto en el artículo 119 bis de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante Ley del IVA, que regula el régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, precepto aplicable toda vez que el solicitante es una entidad establecida en PAIS\_NO\_UE.

El artículo 119 bis de la Ley del IVA dispone lo siguiente:

*"Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en dicho territorio, cuando concurren las condiciones y limitaciones previstas en el artículo 119 de esta Ley sin más especialidades que las que se indican a continuación y con arreglo al procedimiento que se establezca reglamentariamente:*

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

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

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

3.º Por excepción a lo previsto en el número anterior, cualquier empresario y profesional no establecido a que se refiere este artículo, podrá obtener la devolución de las cuotas del Impuesto soportadas respecto de las importaciones de bienes y las adquisiciones de bienes y servicios relativas a:

- El suministro de plantillas, moldes y equipos adquiridos o importados en el territorio de aplicación del impuesto por el empresario o profesional no establecido, para su puesta a disposición a un empresario o profesional establecido en dicho territorio para ser utilizados en la fabricación de bienes que sean expedidos o transportados fuera de la Comunidad con destino al empresario o profesional no establecido, siempre que al término de la fabricación de los bienes sean expedidos con destino al empresario o profesional no establecido o destruidos.

- Los servicios de acceso, hostelería, restauración y transporte, vinculados con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones de carácter comercial o profesional que se celebren en el territorio de aplicación del Impuesto."

El desarrollo reglamentario de este precepto se contiene en el artículo 31 bis del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, en lo sucesivo Reglamento del IVA, según el cual:

"1. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refiere el artículo 119 bis 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 modelo y con los requisitos de acreditación aprobados por el Ministro de Economía y Hacienda que se encontrarán alojados en el portal electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, órgano competente para su tramitación y resolución.

b) 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.

c) En la solicitud se consignarán 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 la letra b) de este apartado.

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.

d) La solicitud de devolución deberá contener:

1.º Una declaración suscrita por el solicitante o su representante 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 del Impuesto.

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 la Comunidad 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 1.º respecto de las operaciones acogidas a dichos regímenes.

2.º Compromiso suscrito por el solicitante o su representante de reembolsar a la Hacienda Pública el importe de las devoluciones que resulten improcedentes.

3.º Certificación expedida por las autoridades competentes del Estado donde radique el establecimiento del solicitante en la que se acredite que realiza en el mismo actividades empresariales o profesionales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido o a un tributo análogo durante el periodo en el que se hayan devengado las cuotas cuya devolución se solicita.

2. El plazo para la presentación de la solicitud 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.

3. Los originales de las facturas y demás documentos justificativos del derecho a la devolución deberán mantenerse a disposición de la Administración tributaria durante el plazo de prescripción del Impuesto.

4. 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.

5. La tramitación y resolución de las solicitudes de devolución a que se refiere este artículo se realizarán de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 6 a 11 del artículo 31 de este Reglamento."

Esta normativa es transposición al Derecho interno de lo dispuesto en la Decimotercera Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad).

En virtud de lo dispuesto anteriormente, respecto de los empresarios establecidos en terceros Estados fuera de la Comunidad y para que sea procedente la devolución, además del cumplimiento del resto de los requisitos exigidos en el artículo 119 bis de la Ley del IVA y del artículo 31 bis del Reglamento del IVA, es necesario que el solicitante esté establecido en un Estado con el que la Dirección General de Tributos haya determinado una reciprocidad de trato.

Este requisito de reciprocidad está expresamente contemplado en el artículo 2.2 de la Decimotercera Directiva anteriormente referida, el cual establece lo siguiente:

*"Los Estados miembros podrán supeditar la devolución contemplada en el apartado 1 a la concesión por parte de los Estados terceros de beneficios comparables en el ámbito de los impuestos sobre el volumen de negocios."*

Asimismo, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en adelante TJUE, se ha referido al requisito de reciprocidad señalando, en su sentencia de fecha 7 de junio de 2007, asunto C-335/05, Rizení Letového Provozu, que:

*" 17. (...) el artículo 2, apartado 2, de la Decimotercera Directiva, en la medida en que establece que los Estados miembros pueden supeditar la devolución contemplada en el apartado 1 del mismo artículo a la concesión por parte de los Estados terceros de beneficios comparables, no impone a los Estados miembros ninguna obligación, sino que se limita a reconocerles una mera facultad (...)."*

En consecuencia, atendiendo a la facultad concedida a los Estados miembros, España ha optado por establecer el requisito de reciprocidad como condición para proceder a la devolución a no establecidos en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla.

En este sentido, por lo que al asunto controvertido interesa, la resolución de la Dirección General de Tributos (DGT, en adelante), de fecha 23 de septiembre de 1996, entendiéndose reconocida la reciprocidad de trato entre PAIS\_NO\_UE y España.

A tal efecto, en dicha resolución se establece lo siguiente:

*"Considerando que, de conformidad con las informaciones suministradas por la Embajada de PAIS\_NO\_UE en España, en escrito de ..., los empresarios españoles no establecidos en PAIS\_NO\_UE tienen derecho a la devolución del Impuesto soportado por las adquisiciones de bienes y servicios que realicen en este Estado, siempre que se trate de empresarios que no realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios en PAIS\_NO\_UE. No obstante, esta regla no afecta a la prestación de servicios de transporte y, además, no se consideran realizadas en PAIS\_NO\_UE las prestaciones de servicios de empresarios o profesionales sin sede o establecimiento permanente en PAIS\_NO\_UE. La normativa de este Estado excluye completamente la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por gastos de lujo y diversión, restringiendo al 50 por ciento la deducibilidad del soportado por gastos de alimentación y bebidas.*

*Considerando que, la reglamentación descrita es, en conjunto, equiparable a la aplicable en España sobre devolución del Impuesto a las empresas extranjeras.*

(...).

*Considerando que, la devolución del Impuesto a los empresarios no establecidos está condicionada al cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 119 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y que debe autorizarse según el procedimiento establecido en el artículo 31 del Reglamento de dicho Impuesto, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.*

*Esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente resolución:*

*Primero.- A los efectos de la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a los empresarios o profesionales establecidos en PAIS\_NO\_UE, se entenderá que existe la reciprocidad a que se refiere el artículo 119, apartado dos, número 1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto citado, sin que sea preciso, por consiguiente, aportar la documentación que lo justifique.*

*Segundo.- La autorización de la devolución del Impuesto a que se refiere el apartado anterior quedará condicionada al estricto cumplimiento de los requisitos y procedimiento previstos en los artículos 119 de la Ley del Impuesto y 31 del vigente Reglamento dictado para su desarrollo.*

*Tercero.- De acuerdo con lo manifestado por las Autoridades de PAIS\_NO\_UE a través de la Cámara de Comercio ..., las autorizaciones de devolución podrán referirse al período durante el cual estuvo en suspenso este reconocimiento de reciprocidad así como respecto de las solicitudes que se presenten a partir de la fecha de esta resolución, siempre que unas y otras se hubiesen efectuado en los plazos y en la forma establecidos reglamentariamente.*

*Cuarto.- La Administración española aplicará igualmente una restricción del 50 por ciento en las devoluciones del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en gastos de alimentación y bebidas a los empresarios suizos, en cumplimiento del citado principio de reciprocidad."*

#### **Cuarto.**

Tal y como se desprende de la regulación expuesta, resulta necesario acreditar el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 119 de la Ley del IVA.

En el presente caso, la devolución del impuesto solicitada fue denegada inicialmente por la Oficina Gestora fundamentándose en el acuerdo de denegación en el artículo 97 de la Ley del IVA y en el artículo 6 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, en adelante, Real Decreto 1619/2012, puesto que las facturas aportadas incumplan los requisitos formales de deducción previstos, en particular, al no figurar en ellas el Número de Identificación Fiscal del solicitante.

Tras la interposición de recurso de reposición por el interesado, la Oficina Gestora efectuó un nuevo requerimiento al interesado mediante el que le solicitaba la siguiente documentación:

*"1.- Aclaración del concepto por el que se emitieron las facturas incluidas en la solicitud. En particular, se requiere:*

*- Deberá aclarar si alguna de las facturas incluidas en la solicitud tiene la consideración de factura rectificativa.*

*- Aclaración del concepto de facturación en el que se indica "billing ajustement related to Works performed from....(invoices were issued without Spanish VAT)". Facturas: 990903555- 990903614-990903644, 990903783, 990903885, 990904024,*

*-Aclaración del concepto de facturación con referencia temporal al ejercicio 2016. Facturas: 990903556, 990903557, 990903558, 990903616, 990903617, 990903646, 990903647, 990903785, 990903786, 990903850, 990903851, 990903886, 990903887, 990904026, 990904027.*

*2.- Medios de pago de las facturas incluidas en la solicitud (documento bancario de pago), estableciendo relación entre factura con el correspondiente documento de pago.*

*3.- Certificación expedida por las autoridades fiscales del país donde tenga su sede o establecimiento principal en la que se acredite, el porcentaje de deducción (prorrata) aplicable en dicho territorio durante el período a que se refiere la solicitud."*

Con fecha 28 de junio de 2019, la Oficina Nacional de Gestión tributaria resolvió el recurso de reposición interpuesto señalando, respecto a la falta de consignación del Número de identificación fiscal, lo siguiente:

*"Asimismo, el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, establece en su artículo 6.1.d) que deberá consignarse el "Número de Identificación Fiscal atribuido por la Administración tributaria española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Unión Europea, con el que ha realizado la operación el obligado a expedir la factura. Asimismo, será obligatoria la consignación del Número de Identificación Fiscal del destinatario en los siguientes casos:*

*.- 1.º Que se trate de una entrega de bienes destinados a otro Estado miembro que se encuentre exenta conforme al artículo 25 de la Ley del Impuesto.*

*.- 2.º Que se trate de una operación cuyo destinatario sea el sujeto pasivo del Impuesto correspondiente a aquélla.*

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

*Por tanto, de acuerdo con el precepto anterior, al no cumplirse ninguno de los casos en los que se debe consignar el Número de Identificación Fiscal del destinatario, no es obligatorio la inclusión del mismo en las facturas, por lo que tampoco puede esgrimirse este motivo para rechazar las mismas."*

Por lo que respecta al nuevo requerimiento efectuado en reposición, la Oficina Gestora concluye lo siguiente:

*"Como se informaba en el requerimiento, la contestación a lo requerido en este documento debe realizarse en el plazo de 10 días hábiles, contados a partir del día siguiente al de recepción de este escrito. (...)*

*Con fecha 31/05/2019, la entidad presentó asiento registral RGE\_3, atendiendo parcialmente el requerimiento. Respecto de la documentación pendiente de aportación, indica que:*

*CUARTO.- Que debido a que se trata de un solicitud de devolución del ejercicio 2017 y que el sistema utilizado para la liquidación de las facturas es un sistema intracompañía, está llevando bastante tiempo reunir los justificantes de pago dado que los mismos hay que pedirlos al Banco. En cuanto se obtengan los citados documentos se procederá a su presentación, estableciendo la relación entre la factura con el correspondiente documento de pago.*

*QUINTO.- Que, asimismo, la obtención de la certificación expedida por las autoridades fiscales del país de residencia en la que se acredite el porcentaje de deducción (prorrata) aplicable en dicho territorio durante el periodo al que se refiere la solicitud está llevando bastante tiempo. No obstante, esta parte puede asegurar que el porcentaje de deducción es del 100% tal y como se demostrará en cuanto se obtenga la citada certificación y se proceda a su presentación.*

*En la situación descrita, es de aplicación el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) que dispone que "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo". La deducción de las cuotas soportadas es un derecho del sujeto pasivo, cuyo ejercicio implica la existencia de determinados hechos que deben ser probados por propio sujeto pasivo.*

*Dado que a la fecha de emisión del presente acuerdo, ha pasado casi un mes sin contestación completa del requerimiento realizado, no se entiende cumplimentado el citado requerimiento de aclaración.*

## ACUERDO/DECISIÓN

*De acuerdo con los razonamientos expuestos, procede DESESTIMAR el presente recurso de reposición, confirmando la decisión impugnada en todos sus extremos."*

La exigencia de motivación de las resoluciones de los recursos de reposición, es decir, el mandato de exponer las razones o fundamentos en los que se basa la decisión, se recoge en el artículo 225.2 de la LGT que dispone lo siguiente:

*"La resolución contendrá una exposición sucinta de los hechos y los fundamentos jurídicos adecuadamente motivados que hayan servido para adoptar el acuerdo".*

Así, se pronuncia también el artículo 215.1 del mismo texto normativo, según el cual:

*"Las resoluciones de los procedimientos especiales de revisión, recursos y reclamaciones regulados en este título deberán ser motivadas, con sucinta referencia a hechos y fundamentos de derecho".*

En relación con dicho requisito del acto, la sentencia del Tribunal Supremo 329/2005, de 15 de enero de 2009, indica que:

*"La motivación de los actos administrativos, según reiterada doctrina del Tribunal Constitucional y jurisprudencia de este Tribunal Supremo cuya reiteración excusa cita, cumple una doble finalidad, de un lado, da a conocer al destinatario de los mismos las razones, concretas y precisas aunque no exhaustivas, de la decisión administrativa adoptada, para que con tal conocimiento, la parte pueda impugnarla ante los órganos jurisdiccionales, y estos, a su vez -esta es la segunda finalidad-, puedan cumplir la función que constitucionalmente tienen encomendada de control de la actividad administrativa y del sometimiento de ésta a los fines que la justifican, ex artículo 106.1 CE".*

Más concretamente, este TEAC en resolución, R.G. 00-776-2006, de 14 de febrero de 2007, consecuencia de un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, configura doctrina disponiendo lo siguiente:

*"La cuestión que se plantea se refiere al alcance de la necesaria motivación de los actos liquidatorios recogida en el artículo 13.2 de la ley 1/1998. En este sentido la Sentencia Tribunal Constitucional núm. 36/1982 (Sala Primera), de 16 junio Recurso de Amparo núm. 193/1981, señala que tal motivación "debe realizarse con la*

*amplitud necesaria para el debido conocimiento de los interesados y su posterior defensa de derechos; mas la doctrina del Tribunal Supremo, en relación a dicha exigencia, ha precisado que la motivación escueta o sucinta, si es suficientemente indicativa, no equivale a ausencia de motivación, ni acarrea su nulidad."*

Asimismo, la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 1995, señala que:

*"(...) la doctrina del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional "reitera y exige para evitar la indefensión y cumplir la exigencia de motivación de las resoluciones, que se analicen, aunque no sea exhaustiva y pormenorizadamente, las cuestiones planteadas y se refieran a las razones o circunstancias tenidas en cuenta, a fin de posibilitar que el afectado puede conocer esas razones o motivos y con ello pueda articular adecuadamente sus medios de defensa. (...)"*

Por tanto, la Oficina Gestora, en el acuerdo de resolución de recurso de reposición reproducido anteriormente, se limita a señalar el incumplimiento del interesado en plazo del requerimiento de documentación emitido sin entrar a valorar, ni contener ningún razonamiento, sobre cómo ese incumplimiento impide a la Administración comprobar el cumplimiento de las condiciones y requisitos previstos en el artículo 119 bis de la Ley del IVA para obtener la devolución de IVA solicitada.

A estos efectos, en el presente caso, queda constatada la ausencia de la debida motivación del acto administrativo impugnado, pues en el acuerdo de resolución del recurso de reposición no se especifican los fundamentos de denegación de la devolución, más allá de no cumplir con el requerimiento expedido, pero sin motivar cómo ese incumplimiento parcial determina que el interesado no haya probado el cumplimiento de los requisitos previstos en la normativa referida para tener derecho a la devolución que había solicitado. La deficiente motivación de la resolución recurrida afecta tanto al correcto ejercicio del derecho de defensa amparado en el artículo 24.1 de la Constitución Española, como a que este Tribunal pueda cumplir con la función revisora que tiene encomendada por ley, de forma adecuada.

## Quinto.

Con posterioridad, en la interposición de la presente reclamación, el reclamante, además de formular, en esencia, las alegaciones reproducidas en los antecedentes de hecho, aportó la siguiente documentación: certificado de condición de sujeto pasivo, archivo excel de los movimientos bancarios del período de referencia, certificado del Registro Mercantil y autoliquidaciones de la entidad en PAIS\_NO\_UE en el ejercicio 2017.

El Tribunal Supremo, en la sentencia 1509/2017, de 20 de abril de 2017, admite la presentación, por parte de los obligados tributarios, de nueva documentación en vía de recurso, aunque esta hubiera sido previamente solicitada por los órganos de la Administración tributaria y la falta de aportación fuera imputable al obligado tributario. De acuerdo con la jurisprudencia del Alto Tribunal, los órganos de la AEAT (en el recurso de reposición, en su caso) y los Tribunales Económico-Administrativos deberán valorar las pruebas presentadas de forma extemporánea, salvo que se aprecie abuso procesal por parte del obligado tributario.

Para que pueda entenderse que concurre mala fe del interesado, este comportamiento malicioso debe quedar plenamente acreditado en el procedimiento y *"aparecer con una intensidad tal que justifique la sanción consistente en dejar de analizar el fondo de la pretensión que se ejercita."* (Tribunal Supremo, en la sentencia 3091/2018, de 10 de septiembre de 2018; en idéntico sentido, la STS 667/2019, de 21 de febrero de 2019, RJ 1985/2017, núm. de resolución 228/2019). El Alto Tribunal mantiene una postura restrictiva para apreciar mala fe procesal del contribuyente, no siendo suficiente con acreditar *"desidia, retraso o negligencia en el cumplimiento de los requerimientos previos."* En el caso concreto, si bien es cierto que el recurrente ha podido actuar con cierta desidia, alegándose de forma reiterada la imposibilidad de obtener los justificantes de pago y demás documentación exigida, no cabe imputarle, a juicio de este Tribunal, una conducta maliciosa o abusiva.

En este punto, en relación a la aportación de pruebas, hay que traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo 1362/2018, de 10 de septiembre de 2018 (RJ: 1246/2017), que en lo que aquí interesa establece lo siguiente:

*"En cuanto al concreto problema planteado en este proceso, que no es otro que el de si, al interponerse un recurso de reposición, cabe o no practicar prueba a petición del recurrente, hay que entender que en nuestro Derecho tributario el recurso de reposición es entendido como uno de los medios de revisión en vía administrativa, como se lee en el artículo 213.1.b) de la Ley General Tributaria . Y es aquí, en relación al procedimiento de revisión, donde la Administración considera que no es posible que en dicha fase, superada la de gestión y liquidación tributaria, se pueda dar lugar a un periodo de prueba cuando el mismo pudo llevarse a cabo con anterioridad.*

*Tal planteamiento sin embargo, no puede ser compartido por esta Sala que ha llegado a la conclusión de que en la revisión en vía tributaria sí es posible llevar a cabo la práctica de prueba con la aportación de documentos que acompañe el contribuyente con su escrito de interposición, pues ello entra dentro de las reglas generales que sobre prueba, regula en su conjunto la Ley General Tributaria. Más específicamente, en el artículo 23.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo , por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003,*

de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de Revisión en Vía Administrativa, se dice: "el escrito de interposición deberá incluir las alegaciones que el interesado formule tanto sobre cuestiones de hecho como de derecho. A dicho escrito se acompañarán los documentos que sirvan de base a la pretensión que se ejercite." Este último inciso - "a dicho escrito se acompañarán los documentos que sirvan de base a la pretensión que se ejercite" - pone de relieve que es factible que se aporte documentación con el escrito de interposición y que la Administración está obligada a pronunciarse sobre dicha documentación - artículos 34 y 224 de la Ley General Tributaria -.

Por lo tanto asistía la razón a la parte recurrente en este caso para que la documentación acompañada con su escrito de interposición al recurso de reposición fuese valorada y tenida en cuenta a la hora de resolverse en vía administrativa, sin que su aportación en dicho momento fuese obstáculo insalvable para hacerlo. La conclusión a la que se llega es que si en vía económico-administrativa y en vía judicial es posible aportar la documentación que el actor estime procedente para impugnar una resolución tributaria, parece mucho más lógico que pueda hacerse antes en el ocurrir procedimental y aportarse en el primero de los medios de impugnación que pueden ejercitarse".

Asimismo, debemos tener en cuenta que, a la vista del criterio sentado por la sentencia del Tribunal Supremo 684/2017, de 20 de abril de 2017, (RJ 615/2016) en la que se ha matizado la posibilidad de aportación de prueba una vez concluido el procedimiento inspector, tratando de evitar la rigidez de entender que la documentación necesaria para la resolución del expediente tiene el límite temporal otorgado por la Administración en sus actuaciones de comprobación, lo que entiende superado, este TEAC concluye en resolución de 2 de noviembre de 2017 (R.G. 00-483-2015), lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"(...) esta aportación de pruebas en vía revisora ha de atemperarse atendiendo a que la documentación que se aporte justifique materialmente lo pretendido, sin que sea preciso que el Tribunal Económico Administrativo despliegue una actividad de comprobación que le está vedada. Cabe sin duda admitir pruebas que, no habiendo sido aportadas en el procedimiento, acrediten de modo completo y sin requerir mayor investigación por parte del Tribunal, lo que en el procedimiento inspector no resultó acreditado. Pero indudablemente la función del Tribunal económico administrativo es la de valorar la prueba, no la de llevar a cabo una actividad complementaria a la inspectora, desarrollando un nuevo examen de la contabilidad a la luz de los nuevos datos, requiriendo información adicional a lo aportado, etc; todo lo cual sin duda excede de sus facultades revisoras y sería más propio, como los mismos Tribunales contenciosos han reconocido, de un inspector jefe. Habiéndose pronunciado en este mismo sentido este TEAC en reciente resolución de 05-10-2017 (RG 5638/16)."

En el mismo sentido, cabe citar la resolución de este TEAC, de 15 de octubre de 2018, de la reclamación registrada con R.G. 00-4228-2017, que, igualmente, constituye doctrina de este Tribunal.

A este respecto, resulta muy relevante destacar la reciente sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), de fecha 9 de septiembre de 2021, asunto C-294/20, GE Auto Service Leasing GmbH, que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 Tratado de funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), por la Audiencia Nacional.

El supuesto que se plantea en la citada sentencia es el de una entidad alemana que presenta ante la Oficina Nacional de Gestión tributaria de la AEAT, como sucede en el caso que nos ocupa, una solicitud de devolución de las cuotas soportadas de IVA por el procedimiento del artículo 119 de la Ley del IVA. Tras haberse efectuado diversos requerimientos a la entidad, tanto durante el procedimiento de devolución como en vía de reposición, y no haber sido atendidos por la interesada, la Administración desestimó sus pretensiones. Los hechos que expone la sentencia son los siguientes (el subrayado es nuestro):

"19 Antes de resolver el recurso de reposición, la Administración tributaria española dirigió a Auto Service, con fecha de 13 de julio de 2009, un nuevo requerimiento solicitando aclaraciones. En él se instaba a Auto Service a detallar el destino de los bienes o servicios adquiridos cuya devolución de IVA se solicitaba y a acreditar que estaban afectos a operaciones que daban derecho a la devolución. A tal efecto, se pidió a Auto Service que presentara los contratos celebrados con los clientes y las facturas emitidas, una certificación expedida por las autoridades tributarias del país donde tuviera su sede o su establecimiento principal que acreditase su condición de sujeto pasivo del IVA, así como ciertos pormenores sobre el tipo impositivo al que estaba sujeta su actividad y el porcentaje de deducción aplicable en caso de prorata.

20 Auto Service no atendió este nuevo requerimiento de información.

21 Al no disponer de todos los documentos requeridos, el 1 de febrero de 2010, la Administración tributaria española dictó una resolución por la que se desestimaba el recurso de reposición y se confirmaba la denegación de la devolución, puesto que Auto Service no había demostrado la procedencia de sus solicitudes.

22 A este respecto, la Administración tributaria española indicó a la interesada que los documentos cuya remisión solicitaba tenían como finalidad acreditar la realidad de las operaciones en el territorio de aplicación del impuesto, así como la afectación de los bienes y servicios a operaciones con derecho a deducción. Dicha Administración añadió que los propios documentos tenían por objeto permitirle comprobar si los contratos de

arrendamiento financiero celebrados con los clientes incluían una opción de compra de bienes y cómo esta se llevaba a cabo, determinar si los bienes objeto de los contratos se encontraban en el territorio de aplicación del impuesto y verificar si los clientes de la empresa eran entidades o personas establecidas en el territorio de aplicación del impuesto. Esos datos se solicitaban además para determinar si Auto Service era una sociedad dedicada al arrendamiento financiero y averiguar cuál era el tipo impositivo en el Estado de establecimiento y el porcentaje de deducción aplicable."

En vía económico-administrativa ante el TEAC, el interesado aportó determinada documentación, como facturas de prestaciones de servicios, contratos de arrendamiento financiero, diversas declaraciones periódicas del IVA y certificados oficiales expedidos por las autoridades alemanas sobre su condición de sujeto pasivo con derecho a deducción, desestimando el TEAC las pretensiones de la entidad, basándose en que las pruebas relevantes debían aportarse ante el órgano de gestión competente y ya no era posible presentarlas en la fase del procedimiento de reclamación económico-administrativa. Frente a dicha resolución el interesado interpuso recurso ante la Audiencia Nacional, que fue igualmente desestimado, por lo que el interesado interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo, quien estimó el recurso. Señala la sentencia lo siguiente:

*"29 El Tribunal Supremo consideró que, sin perjuicio de la eventual existencia de un abuso de Derecho, el ordenamiento jurídico español obliga a los tribunales contencioso-administrativos a tener en cuenta las pruebas que un sujeto pasivo no hubiera comunicado a la Administración tributaria en la fase de instrucción administrativa de su expediente.*

*30 Seguidamente, el Tribunal Supremo indicó que, en materia de IVA, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, al amparo de los principios de neutralidad del referido impuesto y de proporcionalidad, ha dado prioridad a las normas de índole material de deducción del IVA sobre las normas de índole formal. De este modo, según el Tribunal Supremo, el Tribunal de Justicia ha admitido el derecho a deducción o a la devolución en caso de comprobarse el cumplimiento de las condiciones materiales relativas a tales derechos, aun cuando no se cumplan determinados requisitos formales.*

*31 Al considerar que en el litigio principal no se cuestionaba la concurrencia de los requisitos del derecho a la devolución del IVA, establecidos en el artículo 119 de la Directiva 2006/112, el Tribunal Supremo anuló la sentencia de la Audiencia Nacional y ordenó que se devolviera el asunto de Auto Service al referido órgano jurisdiccional, de modo que este resolviera a tenor del material probatorio incorporado al proceso relativo a la solicitud de devolución del IVA formulada por la citada sociedad."*

En estas circunstancias, la Audiencia Nacional decidió suspender el procedimiento y plantear al TJUE las siguientes cuestiones prejudiciales:

*"1) ¿Debe admitirse como válido que un sujeto pasivo, tras haber sido requerido reiteradamente por la Administración tributaria para que acredite los presupuestos del derecho a la devolución, no cumpla con lo requerido sin justificación razonable alguna y, tras negársele la devolución, postergue la aportación documental a la vía de la revisión o a la jurisdiccional?"*

*2) ¿Puede reputarse como abuso de derecho que el sujeto pasivo no aporte la información necesaria en la que sustente su derecho a la Administración tributaria, cuando se le permitió y se le requirió para ello, y no lo haga sin razón justificada, y por el contrario esa información sea facilitada voluntariamente más tarde al órgano de revisión o al órgano jurisdiccional?"*

*3) ¿El sujeto pasivo no establecido, bien por no haber aportado en plazo y sin justificación razonable la información relevante para acreditar su derecho a la devolución, o bien por su actuación abusiva, pierde su derecho a la devolución una vez que haya transcurrido el término previsto o concedido a tal efecto y la Administración haya dictado resolución denegando la devolución?"*

Respecto a las cuestiones primera y tercera, el Tribunal de Justicia resolvió lo siguiente (el subrayado es nuestro):

*"53 Además, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del IVA soportado o la devolución del IVA abonado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. Cabe, sin embargo, otra conclusión en caso de que el incumplimiento de tales requisitos formales tenga como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales [sentencia de 18 de noviembre de 2020, Comisión/Alemania (Devolución del IVA ¿ Facturas), C-371/19, no publicada, EU:C:2020:936, apartados 80 y 81 y jurisprudencia citada].*

*54 De los artículos 3 y 4 de la Octava Directiva IVA se desprende que el sujeto pasivo solo puede beneficiarse de la devolución del IVA si cumple las obligaciones establecidas en dichos artículos, que incluyen la presentación de*

los originales de las facturas o de los documentos de importación de las operaciones sujetas al IVA en el Estado miembro de devolución.

(...)

57 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que las disposiciones de la Sexta Directiva IVA no se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual puede denegarse el derecho a la deducción del IVA a los sujetos pasivos que disponen de facturas incompletas, aun cuando estas se hayan completado con la presentación de información destinada a probar la realidad, la naturaleza y el importe de las operaciones facturadas después de que la Administración tributaria haya adoptado una resolución denegatoria del derecho a deducción (sentencia de 8 de mayo de 2013, Petroma Transports y otros, C-271/12, EU:C:2013:297, apartados 34 a 36). Dicho esto, esas mismas disposiciones tampoco prohíben a los Estados miembros aceptar la rectificación de una factura incompleta después de que la Administración tributaria haya adoptado una resolución denegatoria (sentencia de 14 de febrero de 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, apartado 33).

58 Así pues, procede considerar, por analogía, que las disposiciones de la Octava Directiva IVA no se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual puede denegarse el derecho a la devolución del IVA cuando un sujeto pasivo no facilite, sin justificación razonable y a pesar de los requerimientos de información que se le practicaron, los documentos que permitan probar que se cumplen los requisitos materiales para obtener dicha devolución antes de que la Administración tributaria adopte su resolución. Sin embargo, esas mismas disposiciones no se oponen a que los Estados miembros admitan la presentación de tales pruebas después de adoptarse esa resolución.

59 Al no estar regulado por la Octava Directiva IVA, el establecimiento de medidas nacionales que se opongan a tener en cuenta las pruebas presentadas después de que se haya adoptado la resolución denegatoria de una solicitud de devolución es competencia, en virtud del principio de autonomía procesal de los Estados miembros, del ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro, siempre y cuando, no obstante, tales medidas no resulten menos favorables que las que regulan situaciones similares de índole interna (principio de equivalencia) y no hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad) (véase, por analogía, la sentencia de 14 de febrero de 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, apartado 35).

60 Por lo que respecta, para empezar, al principio de efectividad, procede señalar, por una parte, que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la posibilidad de presentar una solicitud de devolución del excedente del IVA sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones frente a la Administración tributaria, no pueda cuestionarse indefinidamente (sentencia de 14 de febrero de 2019, Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, apartado 41 y jurisprudencia citada).

61 En el caso de autos, la Administración tributaria española requirió, en dos ocasiones, a Auto Service que le presentara la información que faltaba y que le resultaba necesaria para apreciar el derecho a la devolución del IVA a que se refiere el litigio principal. De la resolución de remisión no se desprende que el plazo para responder a estos requerimientos fuera manifiestamente insuficiente ni que Auto Service hubiera indicado a la referida Administración que no disponía de esa información. En tales circunstancias, es preciso declarar que dicha Administración tributaria empleó, sin éxito, la diligencia necesaria para obtener las pruebas que permitían acreditar la procedencia de la solicitud de devolución presentada por Auto Service. Por lo tanto, sin perjuicio de la comprobación a cargo del órgano jurisdiccional remitente, no se ha hecho imposible en la práctica o excesivamente difícil a Auto Service ejercer su derecho a la devolución del IVA.

62 Por otra parte, corresponde también al órgano jurisdiccional remitente comprobar si en el caso de autos se respeta el principio de equivalencia, el cual exige que las disposiciones procesales nacionales que, basándose en la Octava Directiva IVA, regulan la devolución del IVA no sean menos favorables que las que regulan situaciones similares sometidas al Derecho interno (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de junio de 2021, Bankia, C-910/19, EU:C:2021:433, apartados 46 y 47).

63 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y tercera que las disposiciones de la Octava Directiva IVA y los principios del Derecho de la Unión, en particular el principio de neutralidad fiscal, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que se deniegue una solicitud de devolución del IVA cuando el sujeto pasivo no haya presentado a la Administración tributaria competente, en los plazos fijados, ni siquiera a requerimiento de esta, todos los documentos y la información exigidos para acreditar su derecho a la devolución del IVA, con independencia de que el sujeto pasivo presente, por su propia iniciativa, tales documentos e información con ocasión de la reclamación económico-administrativa o del recurso jurisdiccional interpuestos contra la resolución denegatoria de ese derecho a devolución, siempre y cuando se respeten los principios de equivalencia y de efectividad, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente."

Por lo que respecta a la segunda cuestión planteada, el TJUE responde lo siguiente (el subrayado es nuevamente nuestro):

*"65 Es preciso recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva. Por consiguiente, corresponde a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar el derecho a devolución cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva (véase, por analogía, la sentencia de 28 de julio de 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 50 y jurisprudencia citada).*

*66 A este respecto, es preciso destacar que, conforme a una jurisprudencia reiterada, en el ámbito del IVA, la comprobación de la existencia de una práctica abusiva exige que concurren dos condiciones, a saber, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones pertinentes de la Directiva 2006/112 y de la legislación nacional que la transponga, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones y, por otra parte, que de un conjunto de elementos objetivos resulte que la finalidad esencial de las operaciones en cuestión se limita a obtener dicha ventaja fiscal (sentencia de 10 de julio de 2019, *Kurzu zeme*, C-273/18, EU:C:2019:588, apartado 35 y jurisprudencia citada).*

*67 En el caso de autos, la comprobación de un posible abuso cometido por Auto Service no está relacionada con las operaciones que dieron lugar a las solicitudes de devolución del IVA, sino con el procedimiento que rodea el contencioso relativo a tal solicitud.*

*68 Desde esta perspectiva, procede considerar que el mero hecho de que el sujeto pasivo aporte los documentos y la información que acredita el cumplimiento de los requisitos materiales de su derecho a la devolución del IVA después de que la autoridad administrativa competente haya adoptado la resolución por la que se le deniega esa devolución no puede considerarse, como tal, una práctica abusiva en el sentido del apartado 66 de la presente sentencia. En efecto, baste con señalar que, a la vista de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia, no consta que ese mero hecho tuviese como propósito obtener una ventaja fiscal cuya concesión resultaría contraria a la finalidad perseguida por las disposiciones del Derecho de la Unión que prevén el otorgamiento de aquella.*

*69 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que no constituye un abuso de Derecho que un sujeto pasivo que solicita la devolución del IVA no aporte durante el procedimiento administrativo los documentos que le requiere la Administración tributaria, pero sí los aporte espontáneamente en fases procesales posteriores."*

De acuerdo con lo señalado, de la referida sentencia pueden extraerse las siguientes conclusiones:

- Las disposiciones de la Octava Directiva IVA y los principios del Derecho de la Unión, en particular el principio de neutralidad fiscal, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que se deniegue una solicitud de devolución del IVA cuando el sujeto pasivo no haya presentado a la Administración tributaria competente, en los plazos fijados, ni siquiera a requerimiento de esta, todos los documentos y la información exigidos para acreditar su derecho a la devolución del IVA. Como indica la sentencia: "*cuando un sujeto pasivo no facilite, sin justificación razonable y a pesar de los requerimientos de información que se le practicaron, los documentos que permitan probar que se cumplen los requisitos materiales para obtener dicha devolución antes de que la Administración tributaria adopte su resolución.*"

- Con independencia de lo anterior, esas mismas disposiciones no se oponen a que los Estados miembros admitan la presentación de tales pruebas después de adoptarse esa resolución, pudiendo presentar el sujeto pasivo, por su propia iniciativa, tales documentos e información con ocasión de la reclamación económico-administrativa o del recurso jurisdiccional interpuestos contra la resolución denegatoria de ese derecho a devolución, siempre y cuando se respeten los principios de equivalencia y de efectividad, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

- El Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que no constituye un abuso de Derecho que un sujeto pasivo que solicita la devolución del IVA no aporte durante el procedimiento administrativo los documentos que le requiere la Administración tributaria, pero sí los aporte espontáneamente en fases procesales posteriores.

Pues bien, aplicando los criterios contenidos en la sentencia anteriormente referida al supuesto objeto de la presente controversia, se ha de destacar, en primer lugar, que la Administración en el caso analizado por el Tribunal de Justicia, tras requerir al solicitante en vía de reposición y no obtener la documentación requerida, dictó resolución desestimatoria en la que se le indicaba a la entidad interesada "*que los documentos cuya remisión solicitaba tenían como finalidad acreditar la realidad de las operaciones en el territorio de aplicación del impuesto, así como la afectación de los bienes y servicios a operaciones con derecho a deducción.*" Asimismo, "*añadió que los propios documentos tenían por objeto permitirle comprobar si los contratos de arrendamiento financiero celebrados con los clientes incluían una opción de compra de bienes y cómo esta se llevaba a cabo, determinar si los bienes objeto de los contratos se encontraban en el territorio de aplicación del impuesto y verificar si los clientes de la empresa eran entidades o personas establecidas en el territorio de aplicación del impuesto. Esos datos se solicitaban además para*

*determinar si Auto Service era una sociedad dedicada al arrendamiento financiero y averiguar cuál era el tipo impositivo en el Estado de establecimiento y el porcentaje de deducción aplicable."*

A diferencia del caso expuesto, en el presente supuesto, como se ha indicado anteriormente, la resolución del recurso de reposición se limita a desestimar éste por la falta de cumplimiento íntegro del requerimiento efectuado, en el plazo concedido al efecto, pero omite los razonamientos pertinentes relativos a cómo ese incumplimiento del interesado impide a la Administración comprobar que la entidad cumple los requisitos materiales para obtener la devolución solicitada, por lo que este Tribunal no puede conocer cuáles son los requisitos materiales del artículo 119 y 119 bis de la Ley del IVA que el solicitante no cumple y conforme a los cuales la Oficina Gestora le deniega el derecho a su devolución, pues la resolución impugnada no contiene ninguna motivación al respecto.

Con ocasión de la presente reclamación, consta en el expediente la presentación por el reclamante de la documentación que faltaba por aportar en vía de reposición y cuya falta de aportación fue el único motivo determinante de la denegación de la devolución solicitada por parte de la Administración. En particular, manifiesta aportar el certificado de condición de sujeto pasivo, archivo excel de los movimientos bancarios del período de referencia, certificado del Registro Mercantil y autoliquidaciones de la entidad en PAIS\_NO\_UE en el ejercicio 2017.

Por tanto, conforme a lo expuesto en la doctrina de este TEAC y la jurisprudencia, cabe en el presente supuesto admitir las facturas aportadas pues se trata de pruebas que, no habiendo sido aportadas en el procedimiento gestor, acreditan de modo completo, y sin requerir mayor investigación por parte del Tribunal, lo que en el procedimiento no resultó acreditado, pues su mera aportación era el requisito que la Oficina Nacional entendía incumplido, por lo que su aportación en esta vía debe entenderse que acredita el cumplimiento íntegro de lo requerido por la Administración.

Asimismo, este Tribunal entiende que, en los términos de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea anteriormente referida, no constituye un abuso de Derecho la aportación espontánea en esta fase procesal de los documentos que le requirió la Administración tributaria en el procedimiento y no fueron aportados en su totalidad, pues *"el mero hecho de que el sujeto pasivo aporte los documentos y la información que acredita el cumplimiento de los requisitos materiales de su derecho a la devolución del IVA después de que la autoridad administrativa competente haya adoptado la resolución por la que se le deniega esa devolución no puede considerarse, como tal, una práctica abusiva en el sentido del apartado 66 de la presente sentencia. En efecto, baste con señalar que, a la vista de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia, no consta que ese mero hecho tuviese como propósito obtener una ventaja fiscal cuya concesión resultaría contraria a la finalidad perseguida por las disposiciones del Derecho de la Unión que prevén el otorgamiento de aquella."*

En consecuencia, procede anular el acuerdo de resolución desfavorable del recurso de reposición dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria al no encontrarse ajustado a Derecho.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

## ACUERDA

ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.