

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086969

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de junio de 2022

Sala 2.^a

R.G. 1491/2020

SUMARIO:

IVA. Devoluciones. Empresarios o profesionales no establecidos. *Consecuencias de la errónea consignación por el interesado del período al que se refiere la solicitud de devolución.* Como es sabido, la devolución por el régimen general del art. 115 de la Ley 37/1992 (Ley IVA) y la devolución por el régimen especial de los arts. 119 y 119.bis de la misma norma, son dos supuestos diferenciados de devolución en el Impuesto incompatibles y excluyentes, en relación con un mismo período.

Dicho esto, en el presente caso, en relación con el ejercicio 2018, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria desestima la solicitud de devolución porque, de la documentación que obra en su poder, se pone de manifiesto que la entidad, durante el segundo trimestre del ejercicio 2018, ha realizado exportaciones desde el territorio de aplicación del Impuesto. Por lo tanto, según el órgano gestor, en el período al que se refiere la solicitud la entidad se convierte en sujeto pasivo del IVA, sin que pueda solicitar la devolución por el régimen especial de no establecidos previsto en el art. 119 de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

Pues bien, aun siendo cierto que el período al que se refiere la solicitud es el 01-2018/12-2018, sólo en el segundo trimestre de dicho ejercicio 2018 ha realizado exportaciones, de donde se desprende que el procedimiento especial de devolución a no establecidos era el procedente en los trimestres primero, tercero y cuarto mientras que, para el segundo trimestre, debió tramitar su solicitud de devolución por el procedimiento general respecto de las cuotas soportadas.

Por ello, a pesar de que la solicitud de devolución de no establecidos estuviera incorrectamente referida al período anual, se debe considerar tal referencia como un defecto formal, por lo que la Oficina gestora no debió rechazar la solicitud de devolución de no establecido con el único fundamento de la realización de exportaciones por referencia al período anual, sino que habiéndose realizado dichas exportaciones únicamente en el segundo trimestre del ejercicio 2018, deberían haberse verificado la concurrencia de los requisitos exigidos por el art. 119 de la Ley 37/1992 (Ley IVA) respecto del primero, tercer y cuarto trimestre. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 21, 23, 24, 64, 84, 115, 116, 117, 119 y 119.bis.
RD 1624/1992 (Rgto IVA), art. 31.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 04/03/2020 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 20/02/2020 contra el acuerdo de denegación de devolución de las cuotas soportadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2018.

Segundo.

La entidad reclamante, establecida en Canarias, presentó el 24 de septiembre de 2019, ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), solicitud de devolución de las cuotas soportadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), períodos 01-2018/12-2018, por importe de 13.152,92 euros.

Tercero.

La Oficina Nacional de Gestión Tributaria, en relación con la solicitud de devolución referida, emitió acuerdo de denegación de devolución de fecha 31 de enero de 2020, número de expediente

Los motivos de denegación que se esgrimen son los siguientes:

"De acuerdo con la información obrante en el expediente, la entidad solicitante ha presentado la autoliquidación del IVA (modelo 303) correspondientes a los tres primeros trimestres de 2018, el primero y tercero, con cuota cero, pero el segundo trimestre (...) declarando la realización de entregas de bienes y/o prestaciones de servicios en régimen general, y exportaciones y operaciones asimiladas.

En tanto en cuanto el solicitante ha realizado operaciones en las que ostenta la condición de sujeto pasivo, se produce el incumplimiento de los requisitos establecido en el artículo 119.Dos de la Ley del IVA, para que los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto puedan ejercitar el derecho a la devolución del IVA que hayan satisfecho en el mismo a través del procedimiento establecido en dicho artículo

(...).

De acuerdo con la autoliquidación presentada por el solicitante, para el período al que se refiere la solicitud, la entidad tiene la condición de sujeto pasivo de operaciones de entregas de bienes y/o servicios, y exportaciones de bienes, por lo tanto deberá cumplir sus obligaciones tributarias según se establece en el artículo 164 de la Ley del IVA, no resultando de aplicación el procedimiento de devolución regulado en el artículo 119 de la Ley, sin perjuicio de la que eventualmente pueda corresponderle por el procedimiento general de devolución regulado en el artículo 115 de la Ley."

El acuerdo de denegación de devolución fue notificado a la reclamante con fecha 3 de febrero de 2020.

Cuarto.

Disconforme con dicho acuerdo, la reclamante interpone ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, reclamación económico-administrativa en única instancia el 20 de febrero de 2020 alegando, en síntesis, lo siguiente:

- La sociedad "**XZ, S.L.**" venía presentado las declaraciones trimestrales del modelo 303 del IVA y emitía las facturas de ventas repercutiendo el citado impuesto indirecto.

- Con fecha 3 de septiembre de 2018, se dicta resolución con liquidación provisional consecuencia de un procedimiento de comprobación limitada en relación con el IVA de los períodos 1T a 4T del ejercicio 2017. La Agencia Tributaria considera lo siguiente:

"No se ha desarrollado esta actividad en el TAI (el obligado no tiene un establecimiento en el TAI), no debiendo presentar autoliquidaciones trimestrales. En su caso, si cumple los requisitos pertinentes, le sería aplicable el régimen especial de devoluciones a empresarios no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto pero establecidos en las Islas Canarias contemplado en los artículos 119 de la ley del IVA (Ley 37/1992) y 31 del Reglamento del IVA (RD 16247/1992)".

- Con fecha de 16 de junio de 2021 se ha presentado escrito solicitando la baja de la sociedad como sujeto pasivo del IVA durante todo el año 2018 por no tener establecimiento en el territorio de aplicación del IVA, tal como se ha decretado por la AEAT. Por este motivo, se solicita la anulación de las autoliquidaciones presentadas por error durante el citado ejercicio 2018.

- La factura emitida con repercusión de IVA y declarada en el segundo trimestre del modelo 303 se ha rectificado y se ha emitido una nueva con inversión del sujeto pasivo.

- Las exportaciones realizadas en el citado ejercicio se realizaron en el régimen de exportación comercial y, por lo tanto, no se ha soportado ni deducido el IVA por esas operaciones.

- Lo que no tiene cabida es que no admiten la devolución del IVA por no establecidos y tampoco admitan las autoliquidaciones del citado impuesto indirecto por considerar que no realiza actividades en el territorio de aplicación del impuesto.

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 ajustado a Derecho el acuerdo denegatorio de la solicitud de devolución de cuotas soportadas por no establecidos presentada por la reclamante.

TERCERO.- Como punto de partida para la resolución de la cuestión, hay que tener en cuenta que, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del IVA en lo sucesivo), contempla los siguientes supuestos de devolución:

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

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

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

(...).".

Por su parte, el artículo 119 de la Ley del IVA establece que:

"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 período 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 período 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.

Si con posterioridad a la presentación de la solicitud de devolución se regularizara el porcentaje de deducción aplicable, el solicitante deberá proceder en todo caso a corregir su importe, rectificando la cantidad solicitada o reembolsando la cantidad devuelta en exceso de acuerdo con el procedimiento que se establezca reglamentariamente.

En la determinación del importe a devolver se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 106 de esta Ley. A estos efectos, se tendrá en cuenta cuál es la utilización de los bienes o servicios por el empresario o profesional no establecido en la realización de operaciones que le originan el derecho a deducir, en primer lugar, según la normativa aplicable en el Estado miembro en el que esté establecido y, en segundo lugar, según lo dispuesto en esta Ley.

6.º Presentar su solicitud de devolución por vía electrónica a través del portal electrónico dispuesto al efecto por el Estado miembro en el que estén establecidos.

Tres. Lo previsto en el número 5.º del apartado Dos de este artículo resultará igualmente aplicable a los empresarios o profesionales establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, de acuerdo con las características propias de los impuestos indirectos generales sobre el consumo vigentes en dichos territorios.

Cuatro. No se admitirán solicitudes de devolución por un importe global inferior al umbral que, en función del período de devolución, se determine reglamentariamente.

Cinco. Las solicitudes de devolución deberán referirse a los períodos anual o trimestral inmediatamente anteriores a su presentación.

No obstante, las solicitudes de devolución podrán referirse a un período de tiempo inferior a tres meses cuando dicho período constituya el saldo de un año natural.

Seis. Transcurridos los plazos establecidos reglamentariamente sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración Tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora a que se refiere el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, desde el día siguiente al de la finalización de dichos plazos y hasta la fecha del ordenamiento de su pago, sin necesidad de que el solicitante así lo reclame.

No obstante, no se devengarán intereses de demora si el solicitante no atiende en el plazo previsto reglamentariamente los requerimientos de información adicional o ulterior que le sean hechos.

Tampoco procederá el devengo de intereses de demora hasta que no se presente copia electrónica de las facturas o documentos de importación a que se refiera la solicitud en los casos previstos reglamentariamente.

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.

Si con posterioridad al abono de una devolución se pusiera de manifiesto su improcedencia por no cumplirse los requisitos y limitaciones establecidos por este artículo o por su desarrollo reglamentario, o bien por haberse obtenido aquélla en virtud de datos falsos, incorrectos o inexactos, la Administración Tributaria procederá directamente a recuperar su importe junto con los intereses de demora devengados y la sanción que se pudiera imponer instruido el expediente que corresponda, de acuerdo con el procedimiento de recaudación regulado en el Capítulo V del Título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de las disposiciones sobre asistencia mutua en materia de recaudación relativas al Impuesto.

La falta de pago por el solicitante en período voluntario de la cuota del Impuesto, de una sanción o de los intereses de demora devengados, permitirá adoptar las medidas cautelares a que se refiere el artículo 81 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria."

El desarrollo reglamentario de dicho precepto se contiene en el artículo 31 del Reglamento del impuesto, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), que señala lo siguiente:

"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:

(...;)

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 período a que se refieran. En el caso de las importaciones de bienes, la solicitud deberá referirse a las realizadas durante el período 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.

(...;)

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

(...;)

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 período a que se refiera la solicitud.

(...;)

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.

(...;)."

Como este Tribunal ya ha tenido ocasión de señalar anteriormente, así en la resolución de 25 de octubre de 2011 (R.G. 00-04668-2009), la devolución por el régimen general del artículo 115 y la devolución por el régimen especial de los artículos 119 y 119 bis, son dos supuestos diferenciados de devolución en el Impuesto sobre el Valor Añadido, de los que se pueden extraer a grandes rasgos las siguiente características:

- El del artículo 115 de la Ley del IVA es el supuesto general de devolución, previsto para los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 99 de la referida Ley, por exceder continuamente de las cuotas devengadas. El modelo de solicitud de la devolución de oficio a que se refiere este artículo, en los períodos de liquidación que nos ocupan, es el modelo 303, que se presenta trimestralmente, y se acompaña de una declaración resumen anual, modelo 390, que se presenta conjuntamente con la última autoliquidación trimestral, en la que se solicita la devolución que en su caso corresponda.

- El del artículo 119 de la Ley del IVA o, en su caso, el del 119 bis, por su parte, es un supuesto especial de devolución previsto, a grandes rasgos, para empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto o bien, cuando teniendo en dicho territorio un establecimiento permanente, no efectúen desde el mismo entregas de bienes ni prestaciones de servicios. La solicitud de devolución para este supuesto especial se efectúa en el modelo 360, para empresarios establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla y 361, para el resto.

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

A estos efectos, resulta relevante traer a colación, las resoluciones de 3 de junio de 2020 (R.G. 00-05893-2016), y de 21 de octubre de 2020 (R.G. 00-05153-2017), del presente TEAC, configuradoras de doctrina en cuanto al carácter no opcional del procedimiento de devolución de cuotas soportadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto.

En concreto, en el Fundamento de Derecho noveno de la primera resolución indicada, referida a una entidad canadiense que opta por solicitar la devolución del impuesto a través del régimen general, se señala lo siguiente (el subrayado es nuestro):

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

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

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

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

(...)

2.º No haber realizado en el territorio de aplicación del Impuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al mismo distintas de las que se relacionan a continuación:

- a) Entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del Impuesto sean sus destinatarios, de acuerdo con lo dispuesto en los números 2.º, 3.º y 4.º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley.
- b) Servicios de transporte y sus servicios accesorios que estén exentos del Impuesto en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de esta Ley.

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

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

En este sentido, y pasando así al segundo de los motivos por los que se estiman correctos los acuerdos impugnados, se ha de subrayar que el artículo 115 de la Ley permite a los sujetos pasivos que "no hayan podido efectuar las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 99 de esta Ley, por exceder continuamente la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas" solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la declaración-liquidación correspondiente al último período de dicho año. Este precepto descansa en la idea de que se realizan operaciones gravadas en el territorio de aplicación del impuesto, de las cuales se deriva deuda tributaria que pueda ser objeto de minoración mediante la aplicación del régimen de deducciones. Ese mismo principio de funcionamiento del impuesto, es el que se refleja en el artículo 92.Uno de la Ley de IVA, que señala: "Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país (...)", que es trasposición del actual artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante Directiva IVA, según el cual: "En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes: (...)".

La interesada no realiza entregas de bienes o prestaciones de servicios por las que esté obligada a repercutir e ingresar el impuesto, y por ello no puede recuperar las cuotas soportadas minorándolas de las repercutidas, o bien, ante la insuficiencia de estas últimas, compensando el saldo en los períodos siguientes o solicitando la

devolución conforme al procedimiento del artículo 115 LIVA. La entidad realiza entregas interiores en las cuales es sujeto pasivo del impuesto el empresario destinatario de las mismas, según el apartado 2 a) del artículo 84.Uno, dado que no tiene la condición de establecida en el territorio de aplicación del impuesto. El hecho de que realice importaciones y sea sujeto pasivo según lo dispuesto en el artículo 86 de la LIVA, no permite a la entidad acudir al procedimiento de devolución del artículo 115 de la Ley, pues ello no implica la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios en las que la entidad sea sujeto pasivo del impuesto, y que por tanto, le permitan recuperar las cuotas soportadas por el procedimiento de compensación del artículo 99 o de devolución del artículo 115 de la LIVA.

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

Cuarto.

Con carácter general, para que resulte aplicable el procedimiento de devolución previsto en el artículo 119 de la Ley del IVA es necesario, como requisito de partida, que el solicitante no se encuentre establecido a efectos del IVA en el territorio de aplicación del impuesto o que siendo titular de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realice desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios durante el período a que se refiera la solicitud. Cumpliéndose lo anterior, el derecho a obtener la devolución se condiciona, igualmente, al cumplimiento de una serie de requisitos entre otros, que los empresarios o profesionales no establecidos hayan efectuado en el territorio de aplicación del impuesto únicamente aquellas entregas de bienes o prestaciones de servicios que les están permitidas en virtud de lo establecido en el artículo 119 de la Ley del IVA, en particular:

- Entregas de bienes y prestaciones de servicios a las que resulte aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo conforme a lo previsto en el artículo 84 de la Ley del IVA.
- Servicios de transporte exentos en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de la citada Ley.

Por consiguiente, el empresario o profesional no establecido que realice entregas de bienes o prestaciones de servicios distintas a las mencionadas anteriormente no podrá acudir al procedimiento de devolución previsto en el artículo 119 de la Ley del IVA, sin perjuicio de la posibilidad de recuperar las cuotas soportadas que le brinda el régimen general de devoluciones regulado en el artículo 115 del mismo texto legal. Ahora bien, dichas limitaciones vienen referidas a un período temporal concreto, cual es el período al que se refiere la solicitud, de forma que un sujeto pasivo no establecido que en un período dentro del año natural (un trimestre) no realice entregas de bienes o prestaciones de servicios distintas a las reguladas en el precitado precepto deberá acudir al procedimiento de devolución previsto en dicho artículo que se efectúa a través del modelo 360. No obstante, si en otros períodos trimestrales dentro del mismo año natural realizase operaciones que le excluyen de la aplicación del régimen de devolución del artículo 119 de la Ley del IVA en los términos anteriormente señalados, sólo podrá obtener la devolución de las cuotas satisfechas o soportadas a través del procedimiento previsto en el artículo 115 de la Ley del IVA, consignándolas en el modelo 303 correspondiente.

Quinto.

En el presente caso, tal y como se ha descrito en los antecedentes de hecho, en relación con el ejercicio 2018, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria desestima la solicitud de devolución porque, de la documentación que obra en su poder, se pone de manifiesto que la entidad, durante el segundo trimestre del ejercicio 2018, ha realizado exportaciones desde el territorio de aplicación del impuesto. Por lo tanto, según el órgano gestor, en el período al que se refiere la solicitud la entidad se convierte en sujeto pasivo del IVA, sin que pueda solicitar la devolución por el régimen especial de no establecidos previsto en el artículo 119 de la Ley del IVA.

En efecto, entre la documentación que obra en el expediente, se encuentra la siguiente:

- 1.DUA de exportación: 18ES...
Fecha de Admisión: 19-06-2018.
País de exportación: ...
Aduana de Expedición: ES000855 Aduana de Barcelona Centralizadora.
Expedidor/Exportador: **XZ S.L.**
Importe Factura (Divisas): 26.373,68 euros.
Descripción de las mercancías: Los demás muebles y sus partes.
- 2.DUA de exportación: 18ES...

Fecha de Admisión: 20-06-2018.

País de exportación: ...

Aduana de Expedición: ES000855 Aduana de Barcelona Centralizadora.

Expedidor/Exportador: **XZ S.L.**

Importe Factura (Divisas): 19.827,50 euros.

Descripción de las mercancías: Los demás muebles y sus partes.

Si bien la Administración Tributaria ha considerado que la entidad reclamante no se encuentra establecida en el territorio de aplicación del IVA por no contar en dicho territorio con un establecimiento permanente, para poder obtener la devolución de las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto por la vía del artículo 119 es necesario que cumpla los demás requisitos legalmente previstos.

Tal y como se ha señalado, entre los requisitos exigidos para la devolución de las cuotas del IVA soportadas por este procedimiento especial a no establecidos, se encuentra el que durante el período a que se refiere la solicitud no se hayan realizado en el territorio de aplicación del impuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas a éste, respecto de las que quien las realice tenga la condición de sujeto pasivo de las mismas conforme a lo dispuesto en el artículo 84 de la Ley del IVA

En el presente caso, aun siendo cierto que el período al que se refiere la solicitud es el 01-2018/12-2018, sólo en el segundo trimestre de dicho ejercicio 2018 ha realizado exportaciones, de donde se desprende que el procedimiento especial de devolución a no establecidos era el procedente en los trimestres primero, tercero y cuarto mientras que, para el segundo trimestre, debió tramitar su solicitud de devolución por el procedimiento general respecto de las cuotas soportadas.

Por ello, a pesar de que la solicitud de devolución de no establecidos estuviera incorrectamente referida al período anual, se debe considerar tal referencia como un defecto formal, por lo que la Oficina gestora no debió rechazar la solicitud de devolución de no establecido con el único fundamento de la realización de exportaciones por referencia al período anual, sino que habiéndose realizado dichas exportaciones únicamente en el segundo trimestre del ejercicio 2018, deberían haberse verificado la concurrencia de los requisitos exigidos por el artículo 119 de la Ley del IVA respecto del primero, tercer y cuarto trimestre.

Este mismo criterio ha sido seguido por este TEAC en su resolución de fecha 22 de abril de 2022 (RG 2515/2019), en la que se menciona, asimismo, la sentencia del TJUE de 21 de octubre de 2021, asunto C-80/20, que recuerda en cuanto al procedimiento de no establecidos que:

"...el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción o la devolución del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales [sentencias de 18 de noviembre de 2020, Comisión/Alemania (Devolución del IVA - Facturas), C-371/19 , no publicada, EU:C:2020:936 , apartado 80 y jurisprudencia citada, y de 17 de diciembre de 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C- 346/19 , EU:C:2020:1050 , apartado 47].

77 No obstante, no lo exige 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 [sentencias de 18 de noviembre de 2020, Comisión/Alemania (Devolución del IVA - Facturas), C-371/19 , no publicada, EU:C:2020:936, apartado 81 y jurisprudencia citada, y de 17 de diciembre de 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19 ,EU:C:2020:1050 , apartado 48].

78 Cuando la Administración dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA, no puede imponer requisitos adicionales que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer el derecho a la deducción o a la devolución del IVA [sentencias de 18 de noviembre de 2020, Comisión/Alemania (Devolución de IVA - Facturas), C-371/19 , no publicada, EU:C:2020:936 , apartado 82 y jurisprudencia citada, y de 17 de diciembre de 2020, Bundeszentralamt für Steuern, C-346/19 , EU:C:2020:1050 , apartado 53].

79 A este respecto, es preciso señalar que el artículo 20 de la Directiva 2008/9 ofrece al Estado miembro de devolución, cuando este estime 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, la posibilidad de requerir, en particular al sujeto pasivo o a la autoridad competente del Estado miembro de establecimiento, información adicional, que deberá facilitarse en el plazo de un mes tras recibir el requerimiento de información por el destinatario."

De esta forma, procede la anulación de la resolución recurrida a fin de que con retroacción de las actuaciones en el procedimiento de devolución de no establecidos del artículo 119 de la Ley del IVA, se analice por parte de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria la concurrencia de los requisitos a los que se sujeta la devolución de las cuotas de IVA soportadas correspondientes al primer, tercer y cuarto trimestre de 2018.

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.
Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas