

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092006

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 14 de diciembre de 2023

Sala 2.^a

R.G. 4721/2022

SUMARIO:

IVA. Devoluciones. Empresarios o profesionales no establecidos. Solicitud de información adicional.

Los procedimientos de solicitud de devolución de cuotas soportadas por no establecidos en el TAI iniciados a partir del 1 de julio de 2021 se someterán a la nueva regulación establecida en los arts. 119 y 119.bis de la Ley 37/1992 (Ley IVA) y en los arts. 31 y 31.bis del RD 1624/1992 (Rgto IVA).

Lo anterior implica que, de acuerdo con la nueva redacción del art. 119.Siete de la Ley del Impuesto dada por el RDL 7/2021, de 27 de abril, en aquellos casos en que, una vez presentada la solicitud de devolución conforme a lo previsto legalmente, la Administración necesite requerir mayor información para poder adoptar una resolución sobre la misma, aquella podrá llevar a cabo la comprobación en el seno del propio procedimiento de devolución a no establecidos.

Por tanto, deben desestimarse en este punto las alegaciones de la contribuyente pues, analizado el presente expediente, el TEAC entiende que la Oficina Nacional de Gestión Tributaria no se ha extralimitado en el ejercicio de sus competencias y que la comprobación llevada a cabo tenía cabida en el marco del procedimiento de devolución a no establecidos a la luz de la nueva redacción del art. 119.7 de la Ley 37/1992 (Ley IVA). **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

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

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 171.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 17.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 104, 105, 106, 124, 126 y 127.

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

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

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

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

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-04721-2022	18/04/2022	07/06/2022
00-04657-2022	29/05/2022	06/06/2022

Estas reclamaciones han sido interpuestas contra los siguientes actos administrativos, dictados por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, respectivamente:

- Acuerdo de denegación de devolución del IVA soportado por sujeto no establecido en territorio de aplicación del impuesto correspondiente al ejercicio 2021, período 04-2021/06-2021. Importe devolución solicitada: 12.390,00 euros.

- Acuerdo de denegación de devolución del IVA soportado por sujeto no establecido en territorio de aplicación del impuesto correspondiente al ejercicio 2021, período 10-2021/12-2021. Importe devolución solicitada: 10.395,00 euros.

Segundo.

XZ, con domicilio en PAÍS_1, presenta en fecha 8 de julio de 2021, una solicitud de devolución de cuotas de IVA soportadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto relativa al año 2021, período 04-2021/06-2021, por un importe de 12.390,00 euros.

En fecha 10 de diciembre de 2021, la Oficina Gestora emite requerimiento (Referencia//Nº Expediente en España: ...// ... REFERENCIA_1) solicitando:

- "1. Aclaración detallada de la actividad realizada en España durante el período al que se refiere la solicitud.
2. Descripción detallada del concepto de las facturas aportadas y justificantes de pago.
3. Aclaración del destino otorgado a los bienes o servicios por cuya adquisición se soporta el IVA cuya devolución se solicita.
4. Relación de clientes para los que se adquirieron los bienes y servicios por cuya adquisición se soportan las cuotas cuya devolución se solicita, indicando el nombre y apellidos o razón social, así como el NIF o VAT number de cada uno de ellos.
5. Contratos que amparen las actividades realizadas con sus proveedores y clientes. En caso de que la documentación y medios de prueba aportados en contestación a este requerimiento estén redactados en un idioma distinto del español, éstos deberán acompañarse de una traducción del contenido del documento.
6. Justificantes bancarios del pago de la maquinaria señalada en la factura .../ 21 de 15-06-2021 expedida por **LM**, incluida en su solicitud, siendo necesario que aparezcan claramente especificadas las cuentas de origen y destino de los fondos.
7. En caso de que la maquinaria haya sido con posterioridad a su adquisición, objeto de arrendamiento se solicita que aporten los justificantes bancarios de los pagos pactados con la entidad arrendataria.
8. Ficha técnica de la maquinaria objeto de la factura cuya devolución de IVA se solicita.
9. Justificantes del transporte de la maquinaria tanto desde su puesta a disposición por el transmitente a la entidad solicitante como de este al arrendatario (en su caso) así como de los pagos de los transportes contratados.
10. Identificación exacta de los lugares de ubicación de la maquinaria durante el tiempo de vigencia del contrato así como de las obras en las que se ha utilizado desde su adquisición por el solicitante.
11. Identificación de los proyectos de obra en los que haya participado el solicitante o a los que haya optado durante 2021."

Dicho requerimiento se notifica el 21 de diciembre de 2021, y el obligado tributario contesta al mismo en fecha 26 de febrero de 2022.

El 18 de abril 2022 se interpuso reclamación económico-administrativa por silencio administrativo, al considerar **XZ** que habían transcurrido los plazos previstos en el artículo 119 LGT y en el artículo 31.8 del RIVA.

Tercero.

Asimismo, **XZ** presentó en fecha 21 de enero de 2022, una solicitud de devolución de cuotas de IVA soportadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto relativa al año 2021, período 10-2021/12-2021, por un importe de 10.395,00 euros.

El 29 de mayo 2022 se interpuso reclamación económico-administrativa por silencio administrativo, al considerar **XZ** que había transcurrido el plazo de 4 meses previsto en el artículo 31.8 del RIVA.

Cuarto.

Con fecha 28 de abril de 2022 se notifica a **XZ** la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de carácter general relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2021, períodos 1T a 4T.

Por su parte, la Oficina Gestora emite en fecha 7 de julio de 2022 Acuerdos de denegación de devolución (Referencia//Nº Expediente en España (2T/2021): ...//... REFERENCIA_1; Referencia//Nº Expediente en España (4T/2021): ...//... REFERENCIA_2). Se indica en el primero de ellos:

"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:

El 28 de abril de 2022 se ha notificado el acuerdo de inicio de un procedimiento de inspección tributaria cuyo alcance comprende el IVA del segundo trimestre de 2021, objeto de la presente solicitud.

De conformidad con el artículo 127 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los procedimientos de devolución finalizan, entre otras causas, por el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección.. En consecuencia, no procede la devolución solicitada sin perjuicio del

derecho de la empresa a solicitar la devolución correspondiente una vez sea firme la resolución del procedimiento de inspección al que se ha hecho referencia."

En términos similares se pronuncia el acuerdo relativo al cuarto trimestre de 2021.

Quinto.

Disconforme con los anteriores Acuerdos de denegación, el obligado tributario interpone, ante este TEAC, en fecha 11 de julio de 2022, nuevas reclamaciones económico-administrativas contra los acuerdos anteriormente descritos, realizando, en síntesis, las siguientes alegaciones tras la puesta de manifiesto del expediente:

- Los Acuerdos de denegación son nulos porque fueron notificados después de que los expedientes hubiesen finalizado por vencimiento de los plazos previstos en el artículo 31 del RIVA. Es obvio que un expediente no puede finalizar dos veces por dos fundamentos diferentes.

- Subsidiariamente, solicita la nulidad de las resoluciones recurridas porque la Administración pretende dar por finalizadas las actuaciones motivando dicha finalización exclusivamente en el inicio de una inspección en COMUNIDAD_1 sin competencia para conocer en esta devolución de IVA de no establecidos.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

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

Segundo.

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

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:
La conformidad a Derecho de los actos impugnados.

Cuarto.

El régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, pero establecidos en la Comunidad, se encuentra regulado en el artículo 119 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA), el cual establece, según la redacción dada por el Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, que es la vigente en el momento de presentación de las solicitudes de devolución:

"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:

[...]

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

(...)

Siete. La Administración tributaria, en el procedimiento específico derivado de la solicitud de devolución, 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.

La tramitación del procedimiento de devolución se regirá por lo dispuesto en este artículo, sus disposiciones de desarrollo y en la normativa comunitaria dictada al efecto, con aplicación exclusiva de los trámites que están expresamente regulados en dicha normativa.

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."

En cuanto al desarrollo reglamentario de estos preceptos, se encuentra en el artículo 31 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA), en la redacción dada por el Real Decreto 424/2021, de 15 de junio, de modificación de la anterior norma:

"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: (...).

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

5. Si la solicitud de devolución se refiere a un período de devolución inferior a un año natural, pero no inferior a tres meses, el importe del Impuesto incluido en la solicitud de devolución no podrá ser inferior a 400 euros.

Si la solicitud de devolución se refiere a un período de devolución de un año natural o a la parte restante de un año natural, el importe del Impuesto incluido en la solicitud no podrá ser inferior a 50 euros.

(...;)

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

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

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

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

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

En todo caso, cuando sea necesaria la solicitud de información adicional o ulterior, el plazo máximo para resolver una solicitud de devolución será de ocho meses contados desde la fecha de la recepción de ésta,

entendiéndose desestimada si transcurridos los plazos a que se refiere este apartado no se ha recibido notificación expresa de su resolución.(...)"

Ambos artículos son la transposición al ordenamiento jurídico español del artículo artículo 171 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (anterior artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE, del Consejo, de 17 de mayo de 1977):

"1. La devolución del IVA en favor de los sujetos pasivos que no estén establecidos en el Estado miembro en el que realicen las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con el IVA, pero que estén establecidos en otro Estado miembro, se efectuará según las normas de desarrollo previstas por la Directiva 2008/9/CE.

2. La devolución del IVA en favor de los sujetos pasivos que no están establecidos en el territorio de la Comunidad se efectuará según las normas de desarrollo determinadas por la Directiva 86/560/CEE.

Los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 1 de la Directiva 86/560/CEE que únicamente hayan realizado en el Estado miembro en el que realicen las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con impuestos, entregas de bienes o prestaciones de servicios cuyo destinatario haya sido designado como deudor del impuesto, conforme a lo dispuesto en los artículos 194 a 197 y 199, serán considerados igualmente sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad a efectos de la aplicación de la mencionada Directiva.

3. La Directiva 86/560/CEE no se aplicará a:

a) importes de IVA que, según la legislación del Estado miembro que ha de efectuar la devolución, hayan sido facturados incorrectamente;

b) importes de IVA facturados en relación con aquellos bienes cuya entrega esté o pueda estar exenta en virtud de lo establecido en el artículo 138 o en el artículo 146, apartado 1, letra b)".

De lo anterior, se deduce que los empresarios o profesionales podrán solicitar la devolución de las cuotas de IVA soportado siempre que cumplan los requisitos necesarios para ello.

A este respecto, debe analizarse a quién le corresponde la carga de la prueba, que se encuentra regulada en el artículo 105 de la LGT:

"En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

Este principio es interpretado por el Tribunal Supremo, en su sentencia de 27 de enero de 1992, en el sentido de que *"cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor"*. En este sentido, este Tribunal entiende que el criterio apuntado por el citado artículo 105 de la Ley 58/2003 debe conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria *"de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extrema sencillez la demostración de los hechos controvertidos"*. En la vía económico-administrativa rige el principio de *"interés"* en la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de la prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario, mediante algún tipo de ficción, presunción o *"relevatio ab onere probandi"*.

En consecuencia, dado que es el reclamante el que pretende hacer valer su derecho a obtener la devolución, le corresponde al mismo acreditar ante la Administración tributaria que cumple con todos y cada uno de los requisitos exigidos por la normativa anteriormente mencionada para poder obtener la mencionada devolución. Para ello, se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 106 de la Ley General Tributaria, según el cual:

"en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000 de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa".

Quinto.

Sentado lo anterior, la entidad reclamante **XZ** alega en primer lugar que la fecha de recepción de la solicitud de devolución del IVA del 2T/2021 en España (dies aquo) fue el 8 de julio de 2021, de manera que, teniendo en cuenta que la fecha de notificación del Acuerdo de denegación recurrido es el 11 de julio de 2022, tanto el plazo de 4 meses como el plazo de 8 meses, previstos en el apartado 8 del art 31 del RIVA, fueron claramente excedidos, lo que produce la desestimación ex-lege de la solicitud de devolución, pretendiendo por tanto el Acuerdo de denegación ahora recurrido finalizar unas actuaciones que ya estaban finalizadas anteriormente.

De igual manera, la fecha de recepción de la solicitud de devolución del IVA del 4T/2021 en España (dies aquo) fue el 21 de enero de 2022, de manera que, teniendo en cuenta que la fecha de notificación del Acuerdo de

denegación recurrido es el 11 de julio de 2022, el plazo de 4 meses previsto en el artículo 31 apartado 8 del RIVA, también fue claramente excedido en este caso, produciéndose asimismo la desestimación ex-lege de la solicitud de devolución, y siendo por tanto también en este caso el Acuerdo de denegación nulo por el mismo motivo.

En relación con la anterior argumentación, debemos señalar, en primer lugar, que es criterio reiterado por este Tribunal Económico-Administrativo Central que la devolución de cuotas del IVA soportadas por no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto debe calificarse como devolución derivada de la normativa del tributo y, por tanto, el régimen y procedimiento aplicable es el específicamente regulado en los artículos 119 y 119 bis de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor añadido y 31 y 31 bis del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992. La mencionada devolución, en los términos que utiliza la Ley 58/2003, General Tributaria, tiene la calificación de devolución derivada de la normativa del tributo. Es decir, se trata de devoluciones correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo.

En el caso de los sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, se trata de cantidades que han satisfecho o soportado durante el período de tiempo a que se refiera la solicitud de devolución con ocasión de las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que han realizado, en la medida en que destinen los indicados bienes o servicios a la realización de operaciones que les originan el derecho a deducir en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

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

Nos encontramos, por tanto, ante un procedimiento de gestión tributaria de devolución derivada de la normativa del tributo.

Así, a efectos de analizar el alegado exceso del plazo de duración del procedimiento de devolución, acudimos en primer lugar a la normativa reguladora del procedimiento contenida en la Ley 58/2003, General Tributaria.

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

- 1. Cuando así lo señale la normativa tributaria, el procedimiento de devolución se iniciará mediante la presentación de una solicitud ante la Administración tributaria o, en el caso de obligados tributarios que no tengan obligación de presentar autoliquidación, mediante la presentación de una comunicación de datos.*
- 2. El plazo para practicar la devolución de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 de esta ley comenzará a contarse desde la presentación de la solicitud o desde la finalización del plazo previsto para la presentación de la comunicación de datos.*
- 3. El procedimiento se regulará por las normas propias de cada tributo.*

Por su parte, en cuanto a la terminación del procedimiento de devolución, señala el artículo 127:

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

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

Dispone el artículo 104.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria:

3. En los procedimientos iniciados a instancia de parte, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora. A estos efectos, en todo procedimiento de aplicación de los tributos se deberá regular expresamente el régimen de actos presuntos que le corresponda.

En defecto de dicha regulación, los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición a que se refiere el artículo 29 de la Constitución y en los de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio.

Cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario, la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, podrá declarar la caducidad del mismo.

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

Dispone el artículo 119 de la Ley 37/1992 reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"(...)

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.(...)"

En cuanto al desarrollo reglamentario de estos preceptos, se encuentra en el artículo 31 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, que señala, por lo que aquí interesa:

"(...)

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

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

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

(...)"

De esta forma, el artículo 31.8 RIVA establece una diferenciación en el plazo para adoptar y notificar la resolución, según tengan lugar o no solicitudes de información adicional o ulterior, distinguiendo así:

- Un plazo de cuatro meses desde la fecha de recepción por el órgano competente cuando no se practiquen solicitudes de información adicional.
- Un plazo máximo de ocho meses cuando sean necesarias solicitudes de información adicional.

Siendo la consecuencia de la superación de dichos plazos por causa imputable a la Administración Tributaria, el abono a la entidad solicitante de intereses de demora en los términos señalados en el artículo 119.6 LIVA.

El abono de intereses de demora es la consecuencia que establece la normativa reguladora del procedimiento al vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa y, como prevé el artículo 104.3 de la LGT, esta es la normativa que debe tenerse en cuenta a los efectos de determinar las consecuencias del incumplimiento de los plazos de los procedimientos iniciados a instancia de parte.

De esta forma, en caso de incumplimiento por parte de la Administración tributaria del plazo para dictar resolución, la única consecuencia es la aplicación a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha del ordenamiento de su pago, sin necesidad de que el interesado así lo reclame, y siempre que, lógicamente, se determine que procede realizar la devolución solicitada.

Este criterio ha sido mantenido por este Tribunal, en relación con las solicitudes de devolución efectuadas al amparo del artículo 119 de la Ley 37/1992, entre otras, en resoluciones de 18 de abril de 2013, RG 00/05969/2010, y de 25 de noviembre de 2011, RG 00/08250/2008.

Debe indicarse que, según lo dispuesto en el artículo 23 de la Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro, si se denegara total o parcialmente la solicitud de devolución, el Estado miembro de devolución tiene la obligación de comunicar al solicitante la razón de dicha denegación junto con la decisión.

Lo anterior se entiende sin perjuicio de que, una vez superados los plazos máximos de duración del procedimiento sin que se haya recibido notificación expresa de su resolución, la solicitud pueda entenderse desestimada, como se indica en el artículo 31.8 del Reglamento del IVA, y pueda recurrirse contra el acto presunto de desestimación.

Por tanto, se debe desestimar lo alegado por la entidad, pues no cabe aceptar que el procedimiento terminara dos veces por dos fundamentos diferentes, como se alega.

Sexto.

En segundo lugar, se alega por parte de la entidad reclamante que los Acuerdos de denegación recurridos son nulos por cuanto están motivados exclusivamente en el inicio de un procedimiento inspector en COMUNIDAD_1, sin tener la Dependencia de Inspección de la Delegación Especial de COMUNIDAD_1 competencia para conocer las devoluciones de IVA a no establecidos.

Asimismo señala que la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, en el caso del procedimiento de devolución relativo al 2T/2021, se excedió de la mera verificación del cumplimiento de los requisitos formales y materiales exigidos para obtener la devolución al realizar el requerimiento de información notificado el 21 de diciembre de 2021, debiendo entenderse que con este requerimiento se puso fin al procedimiento de devolución y se inició un procedimiento de comprobación limitada, conforme reiterada doctrina de este TEAC.

Continúa señalando que el procedimiento de comprobación limitada no termina conforme al artículo 127 LIVA, sino que lo hace conforme al artículo 139 LIVA, el cual establece que el procedimiento de comprobación limitada termina "por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada".

Para resolver las cuestiones planteadas por el reclamante cabe recordar nuevamente, que la presentación de la solicitud de devolución supone el inicio de un procedimiento de devolución, de conformidad con el artículo 124 de la Ley 58/2003, General Tributaria, y que el apartado 7 del citado artículo 119 permite a la Administración tributaria exigir la aportación de información adicional y de los justificantes necesarios para poder apreciar el fundamento de las solicitudes de devolución que se presenten y, en particular, para la correcta determinación del importe de la devolución solicitada.

Sin embargo, no resulta de aplicación en este caso la doctrina del TEAC que cita la reclamante en sus alegaciones, entre otras, resolución de 25 de enero de 2018 (RG: 3017/2014), pues la misma se refiere a la redacción del artículo 119 de la Ley del IVA anterior a su modificación por el Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril.

En efecto, la regulación contenida en los artículos 119 y 119 bis de la LIVA se ha visto modificada por el Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de competencia, prevención del blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales, desplazamiento de trabajadores en la prestación de servicios transnacionales y defensa de los consumidores, entrando en vigor la nueva redacción de los citados artículos el 1 de julio de 2021.

El desarrollo reglamentario de dichos preceptos que se recoge en los artículos 31 y 31 bis del Reglamento del IVA, aprobado mediante Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, también ha sido modificado, con efectos desde el 1 de julio de 2021, por el Real Decreto 424/2021, de 15 de junio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, y el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Por consiguiente, los procedimientos de solicitud de devolución de cuotas soportadas por no establecidos en el TAI iniciados a partir del 1 de julio de 2021, como es el caso presente, se someterán a la nueva regulación establecido en los artículos 119 y 119 bis de la Ley del IVA y artículos 31 y 31 bis del Reglamento del IVA.

A efectos de la presente resolución, dispone el artículo 119 apartado Siete de la LIVA, según la modificación operada por dicho Real Decreto-Ley 7/2021:

"Artículo 119. Régimen especial de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

(...;)

Siete. La Administración tributaria, en el procedimiento específico derivado de la solicitud de devolución, 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.

La tramitación del procedimiento de devolución se regirá por lo dispuesto en este artículo, sus disposiciones de desarrollo y en la normativa comunitaria dictada al efecto, con aplicación exclusiva de los trámites que están expresamente regulados en dicha normativa.

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."

De acuerdo con esta nueva redacción del artículo 119.Siete de la Ley del IVA, en aquellos casos en que, una vez presentada la solicitud de devolución conforme a lo previsto legalmente, la Administración necesite requerir mayor información para poder adoptar una resolución sobre la misma, aquella podrá llevar a cabo la comprobación en el seno del propio procedimiento de devolución a no establecidos.

En este mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal en resolución de 22 de noviembre de 2023 (RG: 00-01039-2023).

Por tanto, deben desestimarse en este punto las alegaciones de la reclamante relativas al inicio de un procedimiento de comprobación limitada en relación con el 2T/2021, pues la comprobación llevada a cabo por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria tiene cabida en el marco del procedimiento de devolución a no establecidos a la luz de la nueva redacción del artículo 119.Siete de la Ley del IVA.

Séptimo.

Aclarado lo anterior, conviene recordar lo dispuesto en el artículo 124.Dos del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, según el cual:

"2. Cuando se aprecie algún defecto formal en la autoliquidación, solicitud o comunicación de datos, error aritmético o posible discrepancia en los datos o en su calificación, o cuando se aprecien circunstancias que lo justifiquen, se podrá iniciar un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección". Asimismo, como se ha mencionado anteriormente, el artículo 127 de la LGT establece que el procedimiento de devolución terminará por el acuerdo en el que se reconozca la devolución solicitada, por caducidad en los términos del apartado 3 del artículo 104 de esta ley o por el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección. Esto es, terminará con la devolución, con la caducidad, o con el inicio de un procedimiento de comprobación de oficio.

En el presente caso, según consta en los antecedentes de hecho, la Administración notificó a **XZ SAS** el inicio de un procedimiento inspector de alcance general relativo a los períodos a los que se refieren las solicitudes de devolución y, posteriormente, le notificó la denegación de la devolución por finalización del procedimiento de devolución como consecuencia del inicio del procedimiento inspector descrito, de acuerdo con el artículo 127 de la LGT.

Es decir, se inició un procedimiento inspector que supuso la finalización de los procedimientos de devolución previos.

En consecuencia, se debe confirmar la procedencia de denegar la devolución solicitada, puesto que habiéndose cerrado los procedimientos de devolución por el inicio de otro procedimiento, ya no era posible acordar ninguna devolución en el seno de los mismos.

Finalmente, en lo que respecta a la validez del inicio del procedimiento inspector por cuestiones de competencia, se trata de una cuestión ajena al presente procedimiento, la cual deberá alegarse, en su caso, al impugnar el acto administrativo de liquidación que ponga fin al procedimiento de inspección.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo.

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas