TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL
Resolución de 28 de enero de 2025
Sala 2.ª
R.G. 3977/2023

SUMARIO:

IVA. Devoluciones. Empresarios o profesionales no establecidos. *Trámite de audiencia previa*. El trámite de audiencia debe garantizarse aun cuando no se haya previsto expresamente por la normativa reguladora del procedimiento de devolución de cuotas a no establecidos. El respeto del derecho de defensa es un principio general del Derecho comunitario que resulta de aplicación cuando la Administración se propone adoptar un acto lesivo para una persona. Recae sobre las Administraciones de los Estados miembros la obligación de respetar este derecho, que incluye el derecho a ser oído, aun cuando la legislación de la Unión aplicable no establezca expresamente tal requisito formal.

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

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

- Resolución desfavorable a un recurso de reposición emitida el 8 de mayo de 2023, el cual se interpuso a su vez contra el acuerdo por el que se denegó al reclamante la devolución del IVA soportado por sujeto no establecido en territorio de aplicación del impuesto correspondiente al ejercicio 2021, por importe de 315.000 euros

- Resolución desfavorable a un recurso de reposición emitida el 27 de marzo de 2024, el cual se interpuso a su vez contra el acuerdo por el que se denegó al reclamante la devolución del IVA soportado por sujeto no establecido en territorio de aplicación del impuesto correspondiente al ejercicio 2022, por importe de 315.000 euros.

PRIMERO.- **XZ** presentó sendas solicitudes de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido, con fecha 28/09/2022 y 21/09/2023, de acuerdo con lo establecido en el artículo 119 bis de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), declarando que reside en ..., PAÍS_1.

En ambas solicitudes, solicita la devolución de un total de 315.000 euros, correspondientes a las siguientes facturas emitidas por ... **TW**, S.A.D. (NIF IVA: ...), por el servicio de ... prestado a **XZ** durante las temporadas de los ejercicios 2021 y 2022, sujetos al IVA español:

Periodo 2021.				
Fecha	**Nº de factura**	**Concepto**	**Cuota IVA**	**Total factura**
27/08/2021	.....	First instalment under.(...) agreement dated on ..., 2021	210.000	1.210.000
22/11/2021	.....	Second instalment under (...) agreement dated on ..., 2021	105.000	605.000

Periodo 2022.				
Fecha	**Nº de factura**	**Concepto**	**Cuota IVA**	**Total factura**
17/06/2022	…...	First instalment under (...) agreement dated on ..., 2022	210.000	1.210.000
16/11/2022	…...	Second instalment under (...) agreement dated on ..., 2022	105.000	605.000

La Oficina Nacional de Gestión Tributaria deniega las devoluciones solicitadas con base en los siguientes motivos:

"De acuerdo con lo previsto en el artículo 31 bis 1. d) 3º del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, la solicitud de devolución de las cuotas de IVA soportado a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta y Melilla deberá contener:

"3º 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 período en el que se hayan devengado las cuotas cuya devolución se solicita".

Dado que el solicitante no acompañaba a la solicitud de devolución dicho documento y con el fin de subsanar la solicitud le fue requerido a través de varios correos electrónicos el certificado citado.

En contestación a los correos electrónicos citados, el solicitante ha aportado diversa documentación que no acredita la condición necesaria para poder presentar la solicitud de devolución, de acuerdo con lo previsto en los artículos 119.bis de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y 31 bis del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido".

Asimismo, en el acto por el que se deniega la solicitud correspondiente al periodo 2022, la ONGT indica que: *"El día 28 de noviembre de 2023 el solicitante presenta determinada documentación pero no aporta el certificado expedido por la autoridad competente de su país, donde se acredita la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido y se especifica el tipo de actividad que realiza".*

SEGUNDO.- Disconforme con dichos actos administrativos, la entidad solicitante interpuso sendos recursos de reposición que fueron desestimados conforme a lo siguiente:

"El interesado manifiesta su disconformidad con el acuerdo recurrido y alega, en síntesis, lo siguiente:

1º) El interesado se puso en contacto varias veces con las autoridades ... competentes y siempre manifestaron que el único certificado que pueden expedir para acreditar la condición de sujeto pasivo de IVA es el certificado (…). Este es el único certificado que las autoridades competentes expiden para acreditar la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido en PAÍS_1. Considera que con la documentación aportada ha quedado acreditado este dato.

2º) El interesado considera que se ha producido indefensión dado que no se le ha concedido trámite de audiencia con carácter previo a la resolución. Por lo tanto, no ha tenido oportunidad de defenderse, alegar

o aportar otros documentos, de acuerdo con lo establecido en el artículo 34 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

En relacion con los razonamientos y pruebas aportadas por el solicitante hay que tener en cuenta que:

1º) Se desestiman las alegaciones respecto al apartado 1º).

De acuerdo con lo previsto en el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo .

Por otra parte, el artículo 23.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General en materia de revisión en vía administrativa, establece que 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.

En este caso, el interesado no aporta nueva documentación en apoyo de su petición por lo que se reitera la motivación incluida en el acuerdo recurrido, confirmando dicho acuerdo.

A título informativo se hace constar que, consultados los datos y antecedentes que constan en esta Oficina, se comprueba la existencia de un certificado expedido por las autoridades fiscales de PAÍS_1 en el que se acredita la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido y se incluye el número de identificación fiscal correspondiente y la actividad que realiza el interesado, documento que no aporta el solicitante.

2º) Se desestiman las alegaciones respecto al apartado 2º.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 119 bis Dos de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, modificado por el art. 10.16 del Real Decreto-Ley 7/2021, de 27 de abril, con efectos de 1 de julio de 2021, 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 .

El trámite de alegaciones no está expresamente regulado en la normativa específica del procedimiento 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 y, por lo tanto, no es necesario efectuar dicho trámite".

TERCERO.- Con fecha 29 de mayo de 2023 la entidad interpuso la reclamación económico-administrativa (R.G. 00-03977-2023) contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición relativa al periodo 2021 reiterando lo alegado en el recurso de reposición. Junto con el escrito de interposición de la reclamación alega que, en relación a la certificación a que se refiere el mismo artículo 31 bis del Real Decreto 1624/1992 referido, esta parte ha aportado:

- Certificado de Impuestos ("Tax Certificate"), que prueba la declaración de impuesto ... e impuestos sobre el consumo ... en PAÍS_1 ("…") (Anexo VIII).

- Certificado expedido por la autoridad de la Embajada en PAÍS_1 (Anexo IX).

- Certificado de residencia fiscal expedido por el órgano competente (Anexo X)

- Declaraciones presentadas en relación con dicho impuesto y que se acompañan al presente escrito como (Anexos XI y XII)

- Certificado del Registro Mercantil, conteniendo el historial societario de la misma, expedido por la autoridad de la embajada (Anexo XIII).

Defiende que la ONGT sigue un criterio estrictamente formalista y que con los documentos aportados considera acreditado que es sujeto pasivo del impuesto en PAÍS_1. Asimismo, se remite a otros procedimientos de devolución en los que se ha concedido la devolución con la aportación del certificado de "..." (entidad PAÍS_1 "LM, Ltd.", con número de referencia 2021...Z, y CSV del documento número …...).

Por último, solicita la nulidad del procedimiento puesto que se ha prescincido del trámite de audiencia previo a la resolución de denegación de la solicitud de devolución. A este respecto, la entidad se remite a lo establecido en los artículos 34 y 99 de la Ley 58/2003 General Tributaria.

CUARTO.- Por otro lado, con fecha 19 de abril de 2024, la entidad interpone reclamación económico-administrativa contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición relativa al periodo 2022, tramitada con número R.G. 00-03659-2024 reiterando las alegaciones ya transcritas e indicando que *"en fecha 21 de junio de 2024, la Sociedad recibió la confirmación del Ministerio de Asuntos Exteriores de PAÍS_1 respecto de la expedición de un nuevo documento, el llamado "Certificado de residencia" que también acredita que la Sociedad es residente en PAÍS_1 con obligación de pagar el "..." en PAÍS_1".* Junto con la presente reclamación aporta el certificado de residencia en PAÍS_1, en IDIOMA_1 e inglés, en el que consta que *"I, the undersigned acting as … Director of the Tax Office (...), hereby certify that, to the best of my knowledge, the above applicant is the resident of PAÍS_1 within the meaning of the Income Tax Convention between PAÍS_1 and Spain".* El día del certificado es el 21 de julio de 2024 y se expide por el "(...) Director, ...Tax Office".

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:

Si los actos administrativos impugnados son conformes a Derecho.

CUARTO.- El derecho a la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA, en adelante) soportado por un sujeto no establecido en el territorio de aplicación del impuesto se encuentra recogido en el 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), en el que se establece lo siguiente, en la redacción vigente en el presente supuesto:

> *"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)."*

En nuestro Derecho interno, el procedimiento para la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto (TAI, en adelante) se encuentra regulado en el artículo 119 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, Ley del IVA) cuando se trate de empresarios o profesionales no establecidos en el TAI pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, o en el artículo 119 bis de dicho texto legal si estamos ante empresarios o profesionales no establecidos en el TAI, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

La regulación contenida en dichos preceptos 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 artículos 119 y 119 bis de la Ley del IVA el 1 de julio de 2021.

Disponen los mencionados preceptos, según la modificación operada por dicho Real Decreto-Ley 7/2021 (el subrayado es de este Tribunal):

> *"**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.*
>
> *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:*
>
> *(...)*
>
> *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 períodos no superiores al año natural ni inferiores a tres meses.*

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, en el procedimiento especifico 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."

***"Artículo 119 bis**. 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.*

Uno. 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 concurran 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:

(...)

Dos. 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."

El desarrollo reglamentario de dichos preceptos se encuentra recogido en los artículos 31 y 31 bis del Reglamento del IVA, aprobado mediante Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, los cuales han sido modificados a su vez, 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.

QUINTO.- Debe tenerse en cuenta que la modificación operada por el Real Decreto-Ley 7/2021, con efectos desde el 1 de julio de 2021, tiene por finalidad disponer que en el procedimiento de devolución a no establecidos sólo será de aplicación lo previsto al efecto por la normativa comunitaria, los artículos 119 y 119 bis de la Ley del IVA y los artículos 31 y 31 bis del Reglamento del Impuesto, tal y como se recoge en su Exposición de Motivos (el subrayado vuelve a ser nuestro): *"A estos efectos, dado que los procedimientos específicos previstos en los referidos artículos 119 y 119 bis están armonizados a nivel comunitario para evitar tratos diferentes que provoquen desviaciones en el tráfico comercial y distorsiones en la competencia, debe señalarse que dichos procedimientos se ajustarán a lo establecido en la normativa comunitaria, sin que deban adicionarse trámites que no estén expresamente regulados en dicha normativa."*

No obstante lo anterior, aunque no esté específicamente previsto un trámite de audiencia en la normativa comunitaria de aplicación al procedimiento derivado de la solicitud de devolución de cuotas de IVA a no establecidos en el Estado miembro de devolución, ni, por ende, en el artículo 119 o 119 bis de la Ley del IVA, debe tenerse en cuenta que el derecho de defensa es un principio general del Derecho comunitario tal y como ha sostenido en numerosas ocasiones el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, TJUE).

Así, en la sentencia de fecha 4 de junio de 2020, asunto C-430/19, C.F. (Inspección fiscal), el TJUE señaló lo siguiente (el subrayado es de este TEAC):

> *"29 A este respecto, procede recordar que el respeto del derecho de defensa constituye un principio general del Derecho de la Unión que resulta de aplicación cuando la Administración se propone adoptar un acto lesivo para una persona. El mencionado principio general se aplica en circunstancias en las que la Administración somete a los contribuyentes a un procedimiento de inspección fiscal para garantizar la percepción de la totalidad del IVA adeudado en el territorio del Estado miembro de que se trate o para luchar contra el fraude (véanse, en este sentido, las sentencias de 9 de noviembre de 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, apartados 26 y 27, y de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 40).*
>
> *30 Forma parte del respeto del derecho de defensa el derecho a ser oído, que garantiza a cualquier persona la posibilidad de dar a conocer oportunamente su punto de vista durante el procedimiento administrativo, antes de la adopción de cualquier decisión que pueda afectar desfavorablemente a sus intereses. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la regla según la cual debe darse al destinatario de una decisión lesiva la oportunidad de formular sus observaciones antes de que esta se adopte tiene como finalidad que la autoridad competente pueda tener en cuenta oportunamente todos los factores pertinentes. A fin de garantizar una protección efectiva de la persona afectada, tiene, en particular, por objeto que esta última pueda corregir un error o invocar elementos relativos a su situación personal que militen en el sentido de que se adopte la decisión, de que no se adopte o de que tenga un contenido u otro (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 41 y jurisprudencia citada).*
>
> *31 Si bien es cierto que las autoridades tributarias nacionales no están sometidas a una obligación general de otorgar acceso íntegro al expediente de que disponen ni a transmitir*

de oficio los documentos y la información que fundamentan la resolución que se proponen adoptar, no lo es menos que, en los procedimientos administrativos relativos a la inspección y a la determinación de la base imponible del IVA, un particular debe tener la posibilidad de que se le transmitan, si así lo solicita, la información y los documentos incluidos en el expediente administrativo que la autoridad pública haya tomado en consideración para adoptar su resolución, a menos que la restricción del acceso a la información y documentos mencionados esté justificada por objetivos de interés general (sentencia de 9 de noviembre de 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, apartados 32 y 39).

32 En el caso de autos, el órgano jurisdiccional remitente señala que las autoridades tributarias nacionales se negaron a dar a conocer al sujeto pasivo la información pertinente que este solicitó en tiempo útil y no menciona objetivo alguno de interés general que justifique tal negativa.

33 En este contexto, dicho órgano jurisdiccional se pregunta si debe declarar la nulidad de pleno Derecho de la resolución administrativa que impone obligaciones fiscales adicionales a ese sujeto pasivo.

34 A este respecto, procede recordar que cuando el Derecho de la Unión no regula las condiciones conforme a las que debe garantizarse el respeto del derecho de defensa ni las consecuencias de la vulneración de ese derecho, la regulación de dichas condiciones y de dichas consecuencias corresponde al Derecho nacional, siempre que las reglas adoptadas en ese sentido sean equivalentes a las que protegen a los particulares en situaciones de Derecho nacional comparables (principio de equivalencia) y no hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad) (sentencia de 3 de julio de 2014, Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 y C-130/13, EU:C:2014:2041, apartado 75).

35 En lo que atañe, más concretamente, al principio de efectividad, el Tribunal de Justicia ha declarado que no exige que una decisión que haya sido impugnada por haberse adoptado en violación del derecho de defensa sea anulada en todos los casos. En efecto, una vulneración del derecho de defensa solo da lugar a la anulación de la decisión adoptada al término del procedimiento administrativo de que se trate si este hubiera podido llevar a un resultado diferente de no concurrir tal irregularidad (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de julio de 2014, Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 y C-130/13, EU:C:2014:2041, apartados 78 y 79).

36 Corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar en qué medida el procedimiento de inspección fiscal podría haber llevado a un resultado diferente si CF hubiera podido acceder al expediente en dicho procedimiento administrativo.

37 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el principio general del Derecho de la Unión del respeto del derecho de defensa debe interpretarse en el sentido de que cuando un sujeto pasivo no ha tenido la posibilidad de acceder, en el marco de procedimientos administrativos nacionales de inspección y de determinación de la base imponible del IVA, a la información que figura en su expediente administrativo y que fue tenida en cuenta en la adopción de una resolución administrativa por la que se le imponen obligaciones fiscales adicionales, siendo así que el órgano jurisdiccional que conoce del asunto comprueba que, sin esa irregularidad, el procedimiento podría haber dado lugar a un resultado distinto, tal principio exige la anulación de dicha resolución."

Por su parte, en la sentencia de 17 de diciembre de 2015, asunto C-419/14, WebMindLicenses Kft, el TJUE, en su apartado 84, establece:

> *"84 No obstante, el respeto del derecho de defensa constituye un principio general del Derecho de la Unión que resulta de aplicación cuando la Administración se propone adoptar un acto lesivo para una persona. En virtud de este principio, debe permitirse a los destinatarios de decisiones que afecten sensiblemente a sus intereses dar a conocer oportunamente su punto de vista sobre los elementos en los que la Administración vaya a basar su decisión. Esta obligación recae sobre las Administraciones de los Estados miembros cuando adoptan decisiones que entran en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, aun cuando la legislación de la Unión aplicable no establezca expresamente tal requisito formal (sentencia Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, apartado 38 y jurisprudencia citada)."*

Este principio general del Derecho ha sido reconocido igualmente por nuestro ordenamiento jurídico interno. En particular, el artículo 105.c) de la Constitución Española establece que:

> *" La ley regulará:*
>
> *(...)*
>
> *c) El procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, garantizando, cuando proceda, la audiencia del interesado ".*

Asimismo, se debe tener en consideración lo establecido en el artículo 34.1., letras l) y m), de la Ley 58/2003, General Tributaria:

> *"1. Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:*
>
> *(...)*
>
> *l) Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.*
>
> *m) Derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta ley".*

En virtud de lo anterior cabe concluir que el trámite de audiencia, en tanto que materialización de un principio fundamental del Derecho comunitario, cual es, el derecho de defensa en todo procedimiento, debe garantizarse aun cuando no se haya previsto expresamente por la normativa reguladora del procedimiento de que se trate.

Por último, en relación con la omisión del trámite de audiencia en los procedimientos administrativos, resulta relevante traer a colación la jurisprudencia del Tribunal Supremo recogida, entre otras, en la resolución de este TEAC de 20 de julio de 2017 (R.G. 00-00758-2014):

> *"Resulta por otra parte reiterada la jurisprudencia existente al respecto de la omisión del trámite de audiencia en el seno del procedimiento administrativo; valga citar, por todas, la sentencia de 17 de julio de 2007 del Tribunal Supremo (recurso de casación nº 296/2002), que cita en su Fundamento Tercero que "En primer término, con respecto a la indefensión alegada, es doctrina de esta Sala, reiterada en múltiples sentencias, cuya cita es ociosa, que la apreciación de esta circunstancia como elemento determinante de la anulación del acto impugnado requiere una incidencia material. Es decir, que la apreciación de la indefensión no consiste en la pura omisión del trámite de audiencia, sino que es necesario que de esa omisión del trámite de audiencia se originen perjuicios para los derechos de quien se ha visto privado de ese derecho. Pérdida de derechos que basta con que sea potencial", tesis éstas que llevan al mismo Tribunal a confirmar la anulación del acto administrativo de reintegro de una subvención, al haberse omitido aquel trámite, toda vez que se sostiene que "Omitido éste [en alusión al trámite de audiencia] y no habiéndose procedido tampoco a la apertura del período probatorio, no sólo se sustrae a la empresa la garantía de ser oída antes de que se redacte la propuesta de resolución, sino que se*

> *le priva de la utilización de los medios ordinarios de defensa, esto es, tanto de la posibilidad de replicar en caso de que la Administración no acepte los hechos aducidos por el interesado y decida sobre la base de los negados por él, como de la posibilidad de que haga prueba sobre éstos últimos" (Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 30 de septiembre de 2004, recaída en Recurso de Casación nº 4172/2001)."*

SEXTO.- Sentado lo anterior, en el presente caso, la entidad reclamante alega indefensión por la omisión del trámite de audiencia. A este respecto, la ONGT, en las resoluciones de los recursos de reposición indica que: *"De acuerdo con lo previsto en el artículo 119 bis Dos de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, modificado por el art. 10.16 del Real Decreto-Ley 7/2021, de 27 de abril, con efectos de 1 de julio de 2021, 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 .*

El trámite de alegaciones no está expresamente regulado en la normativa específica del procedimiento 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 y, por lo tanto, no es necesario efectuar dicho trámite".

En este sentido y atendiendo a lo establecido en el Fundamento de Derecho anterior, este Tribunal estableció como criterio en la resolución con R.G. 00-01039-2023, que procedemos a reiterar constituyendo doctrina, que el trámite de audiencia debe garantizarse aun cuando no se haya previsto expresamente por la normativa reguladora del procedimiento de devolución de cuotas a no establecidos.

El respeto del derecho de defensa es un principio general del Derecho comunitario que resulta de aplicación cuando la Administración se propone adoptar un acto lesivo para una persona. Recae sobre las Administraciones de los Estados miembros la obligación de respetar este derecho, que incluye el derecho a ser oído, aun cuando la legislación de la Unión aplicable no establezca expresamente tal requisito formal. Así lo ha señalado el TJUE en las sentencias de 17 de diciembre de 2015, asunto C-419/14, WebMindLicenses Kft. y de 4 de junio de 2020, asunto C-430/19, C.F.

Este principio general del Derecho se reconoce igualmente en nuestro ordenamiento interno.

Así las cosas, este Tribunal estima las reclamaciones interpuestas contra las resoluciones denegatorias de los recursos de reposición, anulando los acuerdos de denegación dictados por la ONGT, debiéndose retrotraer las actuaciones al tiempo de notificar al interesado la propuesta de resolución en la que se confiera a aquél el correspondiente trámite de audiencia. Tal retroacción de actuaciones viene impuesta en estos casos por la vigente Ley 58/2003, General Tributaria, al establecer en el apartado tercero de su artículo 239, bajo el epígrafe "Resolución de los Tribunales Económico-Administrativos", que: "*Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal".*

Finalmente, al anular los acuerdos impugnados y ordenar retrotraer las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal, no procede entrar a conocer del resto de las cuestiones alegadas por la reclamante.

Por lo expuesto, Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE la reclamación, anulando los actos impugnados, y acordando la retroacción de actuaciones, en los términos señalados en la presente resolución.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda