



Criterio 1 de 1 de la resolución: **08655/2012/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **Vocalía Cuarta**

Fecha de la resolución: **22/09/2015**

Asunto:

IVA. Devolución a no establecidos. Procedimiento. Falta de trámite de audiencia. Indefensión provocada por la ausencia de trámite de audiencia previo a los acuerdos denegatorios.

Criterio:

En el procedimiento de devolución a no establecidos en el Territorio de Aplicación del Impuesto (TAI), aun cuando con el requerimiento que pueda efectuar la Administración, en cumplimiento de lo señalado en la normativa reguladora del impuesto, pueda exigirse la presentación de la documentación o información necesarias, si la solicitada por la Administración supone o puede suponer el ejercicio de una actividad de comprobación, debe darse el trámite de audiencia al interesado previo a la resolución, a fin de que éste alegue lo que a su derecho convenga, la denegación de la devolución con ausencia del trámite de audiencia provoca indefensión.

Reitera criterio de RG 00/02334/2013 (16-07-2015).

Referencias normativas:

Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
119

RD 1624/1992 Reglamento Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
31

Conceptos:

Comprobación

Denegación

Devoluciones

Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

Indefensión

No establecidos Territorio de Aplicación del Impuesto TAI

Trámite de audiencia/puesta de manifiesto

Texto de la resolución:

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, en la reclamación económico-administrativa que, en única instancia de conformidad con lo dispuesto en el artículo 229.1 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesta por **P ...**, con NIF ..., actuando en su nombre y representación D. ..., como representante de AC... SA y con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra el acuerdo de resolución de recurso de reposición formulado contra el acuerdo de denegación de devolución dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria-IVA No Establecidos, con número de expediente ..., referido al Impuesto sobre el Valor Añadido, periodo 01-2009/12-2009, por importe de 79.964,21 euros de solicitud de devolución.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: La entidad **P...** presenta en fecha 23 de septiembre de 2010 solicitud de devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, correspondientes al periodo 01-2009/12-2009, por importe de 79.964,21 euros.

La Oficina Nacional de Gestión Tributaria-IVA No Establecidos dicta acuerdo de devolución de devolución en fecha 5 de septiembre de 2011, en el que se indica lo siguiente:

*En relación con su solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, se ha resuelto dictar acuerdo de **DENEGACIÓN** de la devolución por los siguientes motivos:*

Que los servicios prestados en virtud de contratos de publicidad, creación publicitaria, difusión publicitaria, patrocinio publicitario y los servicios de promoción que impliquen la transmisión de un mensaje destinado a informar acerca de la existencia y cualidades del producto o servicio objeto de publicidad a que se refieren los artículos 70.Uno.5.B.c de la Ley del impuesto y 23.1 de su Reglamento,

se entienden prestados en el territorio de aplicación del impuesto cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo su establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio y siempre que los servicios tengan por destinatario a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio, según se dispone en el artículo 70.Uno.5º.A.a) de la Ley.

Por el contrario, dichos servicios no se consideran prestados en el territorio de aplicación del impuesto cuando el destinatario de los mismos sea un empresario o profesional que actúe como tal y su sede de actividad económica, establecimiento permanente o domicilio no se encuentren situados en el territorio de aplicación del impuesto según dispone la letra b) de dicho artículo 70.Uno.5º.A.

Por este motivo, las cuotas no se han devengado y soportado con arreglo a derecho según establece el artículo 94.Tres de la Ley del Impuesto, su repercusión ha sido incorrecta, por lo que al no tener la consideración de deducibles no procede su devolución por el procedimiento previsto en el artículo 119 de la citada Ley, sin perjuicio de la rectificación de la repercusión de dichas cuotas que proceda según lo previsto en el artículo 89 de dicha Ley.

SEGUNDO: En fecha 5 de octubre de 2011, la entidad reclamante interpone recurso de reposición contra el acuerdo de denegación de devolución descrito en el antecedente de hecho anterior.

La Oficina Nacional de Gestión Tributaria emite el 7 de marzo de 2012 requerimiento de documentación dirigido a la reclamante en el que solicita la aportación del contrato suscrito con la entidad emisora de facturas en las que se repercuten cuotas cuya devolución solicita, **B... SL**.

En respuesta al requerimiento, la entidad presenta escrito en el que manifiesta que no existe ningún contrato entre ambas entidades.

En fecha 24 de mayo de 2012, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria-IVA No Establecidos dicta resolución de recurso de reposición, por el que se estima parcialmente dicho recurso, reconociendo el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 119 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en relación con las facturas emitidas por la entidad **A...** En cuanto a las facturas emitidas por **B... SL**, se deniega la devolución de las cuotas soportadas por los motivos señalados en el acuerdo de denegación de devolución impugnado.

En fecha 2 de julio de 2012, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria dicta acuerdo de devolución parcial, en el que se indica lo siguiente:

En relación con su solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, se ha resuelto dictar acuerdo de devolución por importe de 58.275,30 EUROS (...).

La cantidad anteriormente señalada no coincide con el importe por usted solicitado por los siguientes motivos:

*En relación a las facturas emitidas por **A...**, con CIF ..., comprobadas las alegaciones del solicitante, se constata que se cumplen los requisitos establecidos por el art 119 de la Ley 37/1992 y el art 31 de Real Decreto 1624/1992 para proceder a su devolución.*

*En relación a las facturas emitidas por **B... SL** con NIF ..., le fue notificado un requerimiento (...).*

*En contestación a dicho requerimiento, se ha recibido en esta Oficina, con fecha 27 de marzo de 2012, escrito presentado por el solicitante, en el que manifiesta que no existe ningún contrato escrito entre la entidad solicitante y **B... SL**.*

Por otra parte los servicios prestados en virtud de contratos de publicidad, creación publicitaria, difusión publicitaria, patrocinio publicitario y los servicios de promoción que impliquen la transmisión de un mensaje destinado a informar acerca de la existencia y cualidades del producto o servicio objeto de publicidad a que se refieren los artículos 70.Uno.5.B.c de la Ley del impuesto y 23.1 de su Reglamento, se entienden prestados en el territorio de aplicación del impuesto cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo su establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio y siempre que los servicios tengan por destinatario a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio, según se dispone en el artículo 70.Uno.5º.A.a) de la Ley.

Por el contrario, dichos servicios no se consideran prestados en el territorio de aplicación del impuesto cuando el destinatario de los mismos sea un empresario o profesional que actúe como tal y su sede de actividad económica, establecimiento permanente o domicilio no se encuentren situados en el territorio de aplicación del impuesto según dispone la letra b) de dicho artículo 70.Uno.5º.A.

*Según manifestó el interesado en el recurso, las facturas emitidas sociedad **B... SL** son derivadas de la producción, instalación y desinstalación de decoración de promoción en diferentes locales. Cuando la promoción finaliza, los materiales son destruidos.*

Según lo previsto en el artículo 23.1 del Reglamento del IVA, en los servicios de publicidad a que se refiere la letra c) del apartado dos del artículo 69 de la Ley del Impuesto se entenderán comprendidos también los servicios de promoción que impliquen la transmisión de un mensaje destinado a informar acerca de la existencia y cualidades del producto o servicio objeto de publicidad.

*Según lo previsto en los párrafos anteriores, las facturas emitidas por la sociedad **B... SL** se refieren a servicios de publicidad, dichos servicios no se consideran prestados en el territorio de aplicación del impuesto porque el destinatario de los mismos es un empresario situado fuera del territorio de aplicación del impuesto.*

Por este motivo, las cuotas no se han devengado y soportado con arreglo a derecho según establece el artículo 94. Tres de la Ley del Impuesto, su repercusión ha sido incorrecta, por lo que al no tener la consideración de deducibles no procede su devolución por el procedimiento previsto en el artículo 119 de la citada Ley, sin perjuicio de la rectificación de la repercusión de dichas cuotas que proceda según lo previsto en el artículo 89 de dicha Ley.

Que en base a todo lo anterior y del análisis de lo que ha aportado en contestación al requerimiento para aclarar las facturas emitidas por la sociedad B... SL, esta Oficina entiende que los servicios que constan en dichas facturas deben ser calificados como publicidad.

TERCERO: Contra el acuerdo de devolución parcial descrito en el antecedente de hecho anterior, la entidad interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, en fecha 27 de julio de 2012.

En el trámite de puesta de manifiesto, la entidad presenta escrito de alegaciones en el que, en síntesis, manifiesta lo siguiente:

1. El hecho imponible contenido en las facturas emitidas por B... SL no es la prestación de servicios de publicidad, sino que se trata de entregas de bienes con instalación o montaje; los bienes fabricados y entregados por dicha entidad pueden ser imágenes publicitarias, escaparates, muebles de caja, entre otros, que se instalan en espacios aeroportuarios. El hecho de que los muebles adquiridos contengan imágenes publicitarias no altera el negocio jurídico del hecho imponible, que es la entrega de bienes con instalación o montaje, y que se localiza en el territorio de aplicación del impuesto de acuerdo con el artículo 68.Uno de la Ley 37/1992.

2. La entidad cumple los requisitos establecidos en el artículo 119 de la Ley del Impuesto para obtener la devolución solicitada.

3. La Administración no ha cumplido los requisitos establecidos para asegurar los derechos y garantías de los obligados en los procedimientos tributarios, en particular, no se ha notificado propuesta de liquidación con carácter previo a la práctica de liquidación para que la interesada pueda formular alegaciones, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 34.1.1) y 138.3 de la Ley General Tributaria y 93 del Real Decreto 1065/2007.

4. Subsidiariamente, en caso de que se declare la incorrecta repercusión de las cuotas de IVA, solicita la devolución de ingresos indebidos correspondientes a las mismas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de la reclamación económico-administrativa que se examina, que ha sido interpuesta en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, de aplicación a este procedimiento.

La cuestión planteada ante este Tribunal Central consiste en determinar si el acuerdo de devolución parcial dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria es ajustado a Derecho.

SEGUNDO: Para la resolución de la cuestión que se plantea en la presente reclamación económico-administrativa, es necesario en primer lugar transcribir lo dispuesto en el artículo 119 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la redacción dada por la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta. El artículo 119 de la Ley del Impuesto regula el 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, y dispone: *“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.*

(...).

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

1.º Estar establecidos en la Comunidad o en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

-

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

a) Entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del Impuesto sean sus destinatarios, de acuerdo con lo dispuesto en los números 2.º, 3.º y 4.º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley.

b) Servicios de transporte y sus servicios accesorios que estén exentos del Impuesto en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de esta Ley.

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

4.º Cumplir con la totalidad de los requisitos y limitaciones establecidos en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley para el ejercicio del derecho a la deducción, en particular, los contenidos en los artículos 95 y 96 de la misma, así como los referidos en este artículo.

5.º Destinar los bienes adquiridos o importados o los servicios de los que hayan sido destinatarios en el territorio de aplicación del Impuesto a la realización de operaciones que originen el derecho a deducir de acuerdo con lo dispuesto en la normativa vigente en el Estado miembro en donde estén establecidos y en función del porcentaje de deducción aplicable en dicho Estado.

(...).

Siete. La Administración Tributaria podrá exigir a los solicitantes, a la Administración Tributaria del Estado miembro de establecimiento o a terceros, la aportación de información adicional y, en su caso, ulterior, así como los justificantes necesarios para poder apreciar el fundamento de las solicitudes de devolución que se presenten y, en particular, para la correcta determinación del importe de la devolución según lo previsto en este artículo y en su desarrollo reglamentario.

(...)”.

En cuanto al desarrollo reglamentario de estos preceptos, 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, en la redacción dada por el Real Decreto 192/2010, de 26 de febrero, de modificación del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“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:

(...).

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.

(...).

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. (...)”.

TERCERO: Con carácter previo al análisis de las cuestiones de fondo planteadas en la presente reclamación, es preciso determinar si, tal como alega la reclamante, se ha producido un defecto procedimental que afecta a la validez del acuerdo impugnado. En particular, alega la entidad que no se ha notificado propuesta de liquidación con carácter previo a la práctica de liquidación para que la interesada pueda formular alegaciones, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 34.1.1) y 138.3 de la Ley General Tributaria y 93 del Real Decreto 1065/2007.

Pues bien, debemos señalar que es criterio reiterado por este Tribunal Económico-Administrativo Central que la devolución de cuotas de 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 del Impuesto y 31 y 31 bis de su Reglamento. 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 estos sujetos no establecidos han satisfecho o soportado durante el período de tiempo a que se refiera la solicitud con ocasión de las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que han realizado, en la medida en que destinen los indicados bienes o servicios a la realización de operaciones que les originan el derecho a deducir en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

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

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

“1. Cuando así lo señale la normativa tributaria, el procedimiento de devolución se iniciará mediante la presentación de una solicitud ante la Administración tributaria o, en el caso de obligados tributarios que no tengan obligación de presentar autoliquidación, mediante la presentación de una comunicación de datos.

2. El plazo para practicar la devolución de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 de esta ley comenzará a contarse desde la presentación de la solicitud o desde la finalización del plazo previsto para la presentación de la comunicación de datos.

3. El procedimiento se regulará por las normas propias de cada tributo”.

En cuanto a la terminación del procedimiento de devolución, el artículo 127 establece:

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

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

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

El procedimiento de devolución a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto cuenta, por tanto, con una normativa reguladora propia, transcrita parcialmente en el fundamento de derecho anterior, normativa que no contempla la exigencia de un trámite de audiencia o de alegaciones previo a adoptar la resolución.

No obstante, esta ausencia específica de regulación de un trámite de audiencia o de alegaciones en el ámbito del procedimiento de devolución no puede ignorar los derechos de los obligados tributarios que se recogen en el artículo 34.1., letras l) y m), de la 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”.

Asimismo, el artículo 99 de la Ley 58/2003, integrado en el Capítulo II del Título III, que regula las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios, dispone en su apartado 8:

“8. En los procedimientos tributarios se podrá prescindir del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución cuando se suscriban actas con acuerdo o cuando en las normas reguladoras del procedimiento esté previsto un trámite de alegaciones posterior a dicha propuesta. En este último caso, el expediente se pondrá de manifiesto en el trámite de alegaciones.

El trámite de alegaciones no podrá tener una duración inferior a 10 días ni superior a 15”.

Es decir, el artículo 99.8 de la Ley 58/2003 recoge precisamente los supuestos en los que en los procedimientos tributarios es posible prescindir del trámite de audiencia, que se limitan a la suscripción de actas con acuerdo y a los casos en que esté previsto un trámite de alegaciones posterior a la propuesta de resolución.

Como ya se ha indicado, 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, en el presente caso regulado en el artículo 119 de la Ley 37/1992, que implica la realización de actuaciones de comprobación, como prevé el apartado 7 del citado artículo 119, que permite a la Administración tributaria exigir la aportación de información adicional y de los justificantes necesarios para poder apreciar el fundamento de las solicitudes de devolución que se presenten y, en particular, para la correcta determinación del importe de la devolución solicitada.

De lo anterior cabe deducir que la Administración tributaria podrá comprobar la procedencia de las devoluciones solicitadas en el marco del procedimiento establecido en el artículo 119 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, y no sólo en relación con aspectos formales sino también materiales, lo que implica el desarrollo de una auténtica actividad de comprobación.

Por tanto, no se justifica la disminución de las garantías de los obligados tributarios en el desarrollo del procedimiento de devolución a no establecidos, debiendo reconocer su derecho a trámite de audiencia con carácter previo a la resolución que se adopte.

Así las cosas, se impone anular el acuerdo de denegación dictado por la Oficina Nacional, debiéndose retrotraer las actuaciones al tiempo de notificar al interesado la propuesta de resolución en la que, igualmente, se confiera a aquél el correspondiente trámite de audiencia.

Tal retroacción de actuaciones viene impuesta en estos casos por la vigente 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 el acuerdo impugnado 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,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, vista la presente reclamación económico-administrativa, **ACUERDA estimarla parcialmente**, procediendo a la anulación de la resolución impugnada y la retroacción de las actuaciones en los términos establecidos en el fundamento de derecho tercero in fine.