

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 27 de septiembre de 2024

Sala 2.^a

R.G. 6872/2022

SUMARIO:

IVA. Devoluciones. Empresarios o profesionales no establecidos. *Falta de justificación del pago de las facturas.* El pago de las facturas que documentan las operaciones por las que se soportan las cuotas cuya devolución se solicita no es un requisito expresamente establecido por el art. 119 de la 37/1992 (Ley IVA), en relación con los requisitos contenidos en el Capítulo I del Título VIII de la misma ley para la deducibilidad de las cuotas soportadas. La falta de justificación del pago de las facturas no es, por sí sola, suficiente para denegar la devolución de las cuotas soportadas por no acreditarse la realidad de las operaciones, sino que es preciso realizar un esfuerzo adicional en la comprobación que permita razonablemente concluir que las operaciones no se han realizado, de forma que las facturas incurren en falsedad, dado que documentarían operaciones inexistentes.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El 17 de agosto de 2022 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación económico-administrativa, interpuesta el 21 de julio de 2022 contra el acuerdo de resolución de recurso de reposición formulado contra el acuerdo de devolución parcial con referencia 2021...2X, dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria-IVA No Establecidos (Agencia Estatal de Administración Tributaria), relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, periodo 01-2021/03-2021.

SEGUNDO.- La entidad **XZ**, establecida en PAÍS_UE_1, presenta el 25 de enero de 2022 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, correspondiente al período 01-2021/03-2021, por importe de 52.838,49 euros.

Por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria se formula requerimiento a la entidad con el siguiente contenido:

"En relación con su solicitud de devolución del Impuesto Sobre el Valor Añadido para sujetos no establecidos y para continuar con su tramitación, resulta necesario solicitar la siguiente documentación.

*1. Justificante de pago de la factura 21/...../004 emitida por la entidad (...) **TW** (número 23 de la solicitud). El pago deberá acreditarse mediante documento bancario.*

*2. Copia de las facturas incluidas en la solicitud emitidas por el proveedor (...) **GH GMBH**.*

*3. Justificante de pago de las facturas incluidas en la solicitud emitidas por el proveedor (...) **GH GMBH**. El pago deberá acreditarse mediante documento bancario.*

*4. Justificante de pago de las facturas incluidas en la solicitud emitidas por el proveedor (...) **QR -JK Spain**. El pago deberá acreditarse mediante documento bancario".*

Atendido el requerimiento por parte de la entidad, el 2 de diciembre de 2021 se dicta por la Oficina Nacional acuerdo de devolución parcial, con la siguiente fundamentación:

Síguenos en...

"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 45.460,61 EUROS.

(...)

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

Esta Oficina emitió requerimiento 8/9/2021 solicitando los justificantes de pago bancario de las operaciones siguientes: factura 21/...../004 emitida por la entidad (...) **TW** y de todas las facturas emitidas por los proveedores (...) **GH** y (...) **QR -JK Spain**. Adicionalmente se requirió copia de las facturas del proveedor (...) **GH**.

El requerimiento fue atendido el 5/10/2021 mediante RGE...21.

-No aportó la totalidad de las facturas incluidas en la solicitud del proveedor (...) **GH** pues faltaban las facturas ES21 ...94 y ES21 ...63 (17 y 18 de la solicitud).

-Los justificantes de pago aportados, señalan destinatarios con carácter general a **QR -LM As** y una operación a **TW**.

Respecto a esta última, el justificante que señala operaciones con el proveedor por operaciones de esa fecha por importe de 3692 euros, resulta muy superior al de la operación requerida 1677,45 euro.

En cuanto a los justificantes de **QR -LM As**, los mismos no se corresponden tampoco con las facturas 2164, 2185, 2173, 2118, 2180 y 2115 **QR -JK Spain** que son las que se encuentran incluidas en la solicitud.

Por tanto, los justificantes de pago aportados no se han expedido a los proveedores requeridos, no indicando en ellos tampoco qué facturas se satisfacen y no coincidiendo el importe con el incluido en la solicitud. En el caso del justificante de **TW**, ni se hace referencia al importe ni a las facturas que se pagan.

Por todo lo anterior, esta Oficina entiende que no está acreditada la realidad de las operaciones (en el caso de las operaciones 17 y 18 solicitud, adicionalmente ni se aporta la correspondiente factura). Conforme a ello, se deniega la devolución de las cuotas de IVA por tales operaciones".

TERCERO.- Disconforme con el acuerdo de devolución parcial descrito en el antecedente de hecho anterior, la entidad interpone recurso de reposición, que es estimado parcialmente mediante resolución dictada el 19 de abril de 2022, con la siguiente fundamentación:

"Primero. La entidad solicitante ha facilitado parte de la documentación que previamente no había aportado. Se trata de las facturas ES21 ...63 y ES21 ...94 emitidas por **GH GMBH**. Ha vuelto a facilitar copia de la factura 21/...../004 emitida por (...) **TW** y de todas las operaciones incluidas en la solicitud del proveedor (...) **QR -JK Spain SLU**. En relación a este último proveedor, como ya se le indicó en el propio acuerdo recurrido, la referencia de las facturas indicadas en la solicitud resulta erróneo siendo las referencias correctas conforme las propias facturas las siguientes: 2164, 2195, 2173, 2118, 2180 y 2145.

Segundo. Sigue sin aportar los documentos de banco que acrediten el pago de las operaciones incluidas en la solicitud de los proveedores **QR -JK Spain**, **GH GMBH** y de la factura 21/...../004 emitida por **TW**. La documentación del banco facilitada indica un cliente diferente a

Síguenos en...

solicitante, no identifica las operaciones de la solicitud y su importe es totalmente diferente. Por tanto, no se prueba la realización de esas operaciones.

Tercero. Por todo lo anterior, no procedería la devolución de las cuotas de IVA relativas a las entidades **QR -JK Spain**, **GH GMBH** y de la factura 21/...../004 emitida por **TW** (23 de la solicitud). No obstante, se aprecia un error aritmético en el importe acordado, por lo que se procede a estimar la devolución de la diferencia entre dicho importe y el que debería haberse devuelto una vez excluido del importe total solicitado las operaciones cuyas cuotas de IVA no procede devolverse.

TERCERO. Se acuerda estimar parcialmente el presente recurso.

CUARTO. En ejecución de esta resolución procede:

Dictar nuevo acto administrativo de liquidación del que resulta una cantidad a devolver de 3.822,15 euros

Reconocer el derecho a la devolución de los intereses correspondientes.

Anular el acto administrativo objeto de impugnación del que en su día se derivó una cantidad a devolver de -45.815,58 euros".

CUARTO.- El 21 de julio de 2022 la entidad interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central contra el acuerdo de resolución de recurso de reposición descrito en el antecedente de hecho anterior, en la que se indica:

*"Me comunico con usted en nombre de la empresa **QR -JK AS**, con sede en CIUDAD_1 (...), PAÍS_UE_2. Nuestra empresa está registrada como pagador activo del IVA y proporciona combustible y tarjetas de combustible a empresas de transporte internacional. También ofrecemos a nuestros clientes los servicios de devolución del IVA y actuamos como agentes.*

Gostaria de apresentar um recurso contra a sua decisão.

Encuentre la documentación requerida en el archivo adjunto:

- Comprobante de pago de facturas GH + Facturas GH + Facturas QR correspondientes**
- Comprobante de pago Facturas QR*
- Tabla de pago (QR - GH)*
- Explicación de los comprobantes de pago de las facturas de GH e QR (Notas de crédito + recibos de pago)*
- Notas de credito*
- Tabla de pago*
- Resumen de facturas **TW***
- Prueba de pago TW (...)*

GH es un socio de QR, por lo que cada factura de **GH tiene una factura QR correspondiente con un número diferente.*

Com base nas provas apresentadas, gostaria que reexaminasse este caso, por favor".

Síguenos en...

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Conformidad a Derecho del acto impugnado.

TERCERO.- La regulación del régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, se encuentra en el artículo 119 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que 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:

(...).

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.

(...)".

El desarrollo reglamentario se recoge en el artículo 31 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La primera cuestión que se desprende de la norma expuesta es que los empresarios o profesionales no establecidos, podrán ejercitar el derecho a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido. Es decir, que se trata de un derecho ejercitable por el interesado y como tal le corresponde al mismo la carga de la prueba de los requisitos exigidos para su aplicación.

De acuerdo con 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. 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 los anteriores criterios han de 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".

Síguenos en...

Es decir, de lo anterior se desprende que será el interesado quien en aras a la obtención de la devolución solicitada deberá probar ante la Administración Tributaria la concurrencia de todos y cada uno de los requisitos exigidos en los artículos 119 y 31 antes transcritos. Para ello se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 106 de la Ley 58/2003, 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.*"

CUARTO.- La cuestión a decidir en la presente resolución se centra en la conformidad a Derecho del acuerdo de resolución de recurso de reposición que confirma en parte el acuerdo de devolución parcial de las cuotas soportadas por la entidad en el periodo 01-2021/03-2021.

En la solicitud de devolución presentada por la entidad, se identifican 24 operaciones realizadas por las entidades **TW GMBH, QR -JK SPAIN SLU, QR -JK ESTABLECIMIENTO PERMANENTE** y **GH GMBH**.

La solicitud de devolución asciende a 52.838,49 euros y se reconoce a la entidad devolución por importe de 49.637,73 euros (45.460,61 euros en acuerdo de devolución parcial y 3.822,15 euros en acuerdo de resolución de recurso de reposición). Por tanto, el importe de la devolución denegada es de 3.555,73 euros.

El acuerdo de devolución parcial indica que no se aportan las facturas ES21 ...94 y ES21 ...63 (17 y 18 de la solicitud) emitidas por **GH GMBH**, que no se justifica el pago de la factura 21/...../004 emitida por **TW GMBH**, y que los justificantes de pago relativos a las operaciones de **QR -JK SPAIN SLU** no corresponden a las facturas 21.....64, 21.....85, 21.....73, 21.....18, 21.....80 y 21.....15, que son las incluidas en la solicitud de devolución.

El acuerdo de resolución de recurso de reposición confirma la aportación de las facturas ES21 ...94 y ES21 ...63 emitidas por **GH GMBH**, pero mantiene la falta de acreditación del pago de las facturas emitidas por esta entidad, así como por **QR -JK SPAIN SLU**, y de la factura 21/...../004 emitida por **TW GMBH**.

Por tanto, de la fundamentación de los acuerdos citados, parece resultar que se aportan la totalidad de las facturas incluidas en la solicitud de devolución, pero no se acredita el pago de las emitidas por **QR -JK SPAIN SLU** (facturas 21.....64, 21.....85, 21.....73, 21.....18, 21.....80 y 21.....15, operaciones 1, 4, 6, 10, 12 y 19), por **TW GMBH** (facturas 21/...../004 y 21/...../003, operaciones 23 y 24) y por **GH GMBH** (facturas ES21...94, ES21...63, ES21...24, ES21...28, ES21...69 y ES21...84, operaciones 3, 9, 15, 16, 17 y 18). Como consecuencia de la falta de justificación del pago de las facturas indicadas, se concluye por la Administración que no se acredita la realidad de las operaciones facturadas, por lo que no procede la devolución de las cuotas documentadas en dichas facturas.

Conviene destacar que los acuerdos descritos no contienen una identificación detallada de las facturas respecto de las que no se admite la devolución de las cuotas soportadas tal como se exponen en el párrafo anterior, de forma que este Tribunal, a partir de las operaciones incluidas en la solicitud de devolución, las referencias correspondientes a las facturas y las cuotas soportadas en cada una de ellas, ha llegado a la determinación de un importe total de cuotas soportadas no devueltas que coincide con el señalado al inicio del presente fundamento de derecho.

Por otra parte, debe plantearse este Tribunal si la fundamentación del acuerdo impugnado es conforme a Derecho, en la medida en que justifica la falta de realidad de las operaciones señaladas exclusivamente en la ausencia de justificación del pago de las mismas.

Al respecto, hay que tener en cuenta que el pago de las facturas que documentan las operaciones por las que se soportan las cuotas cuya devolución se solicita no es un requisito expresamente establecido por el artículo 119 de la Ley del Impuesto, en relación con los requisitos contenidos en el Capítulo I del Título VIII de la misma ley para la deducibilidad de las cuotas soportadas.

Síguenos en...



A juicio de este Tribunal, la denegación de la devolución de cuotas soportadas por no acreditarse la realidad de las operaciones no puede sustentarse únicamente en la falta de justificación del pago de las facturas que las documentan, sino que es preciso realizar un esfuerzo adicional en la comprobación que permita razonablemente concluir que las operaciones no se han realizado, de forma que las facturas incurran en falsedad, dado que documentarían operaciones inexistentes.

Por tanto, la fundamentación del acuerdo impugnado es incorrecta, por lo que procede su anulación y la devolución de las cuotas soportadas denegada en el mismo.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

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

Síguenos en...

