Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución de 22 de septiembre de 2009, nº 00/388/2007

Procedimiento para la devolución de cuotas de IVA indebidamente soportadas. Requisitos para acceder a la devolución solicitada. Carga de la prueba.

En la solicitud de devolución de ingresos indebidos en el IVA, la carga de probar el incumplimiento de los requisitos consistentes, por un lado, en el ingreso de las cuotas indebidamente soportadas (entendiéndose ingresadas dichas cuotas cuando se hubiesen incluido en la autoliquidación del repercutidor) y, por otro, en que dichas cuotas no hayan sido devueltas por la Administración a quien se repercutieron o a un tercero, corresponde a la Administración, pues es la Administración la que dispone de los medios necesarios para acreditar dichos extremos. La falta de acreditación por la Administración del incumplimiento de tales requisitos no debe tener consecuencias negativas para el solicitante ni permite fundar en dicho motivo la desestimación de la solicitud de devolución.

Fundamentos de Derecho

SEGUNDO.- ... la primera aclaración que debemos efectuar es que, con la solicitud de devolución de ingresos indebidos efectuada por la entidad reclamante con fecha 19 de enero de 2006, la entidad inicia un procedimiento de rectificación de una autoliquidación que ha perjudicado de algún modo sus intereses legítimos. Dicha autoliquidación no es la autoliquidación presentada por la entidad reclamante, sino la presentada por la entidad transmitente de la operación en la que debieron incluir como Impuesto sobre el Valor Añadido devengado el correspondiente a la operación objeto de esta resolución.

Es decir, toda vez que no estamos en presencia de ninguno de los supuestos de devolución de ingresos indebidos a que hace referencia el apartado primero del artículo 221, el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, no es el que recoge dicho apartado primero, sino que el procedimiento que procede es el que dispone el apartado cuarto del artículo 221 de rectificación de autoliquidación,

TERCERO.- ... para que proceda la devolución deben concurrir los siguientes requisitos: 1. Que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura o documento equivalente. 2. Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas, entendiéndose ingresadas cuando hayan sido consignadas en la autoliquidación de quien efectuó la repercusión. 3. Que las cuotas indebidamente repercutidas y cuya devolución se solicita no hayan sido devueltas o reembolsadas por la Administración Tributaria al sujeto pasivo, a quien soportó la repercusión de las mismas o a un tercero. 4. Que la persona o entidad que haya soportado la repercusión no tenga derecho a deducir las cuotas soportadas.

Ahora bien, la citada normativa no establece reglas sobre la carga de probar la concurrencia de los anteriores requisitos, por lo que habrá que acudir a las normas generales sobre esta materia para establecer:

a. a quien corresponde la citada carga de la prueba
b. cuales son las consecuencias de la falta de prueba de la concurrencia de alguno de los requisitos.

Para ello, habrá que acudir a la norma general contenida en el artículo 105 de la Ley 58/2003, General Tributaria, según el cual *"En los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".* Dicha norma general deberá completarse con el principio general de proximidad a los medios de prueba y facilidad probatoria.

A tales efectos, deberemos examinar cada uno de los requisitos:

A.. Repercusión mediante factura

No se plantean problemas acerca de la carga de la prueba de la concurrencia de este requisito: la factura es un documento mercantil emitido por el que realiza la operación y que se entrega al destinatario de la misma. ... Resulta obvio, en consecuencia, que la falta de acreditación de este requisito perjudica al solicitante de la devolución, ya que es dicho solicitante sobre quien recae la carga de la prueba.

B. Ingreso de la cuota repercutida, entendiéndose ingresada cuando haya sido consignada en la autoliquidación de quien efectuó la repercusión, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.-

El ingreso de la cuota repercutida constituye la obligación tributaria principal derivada de la relación jurídico-tributaria que se establece entre el obligado a repercutir y la Administración Tributaria.

De dicha relación jurídica quedan excluidas terceras personas, incluido el obligado a soportar la repercusión, que, por imperativo legal, no puede acceder a la información que se requiere para acreditar la concurrencia de este requisito...

Sólo la Administración Tributaria dispone de los medios necesarios para acreditar la concurrencia o no de dicho requisito, y, en su ausencia, las consecuencias negativas no pueden recaer sobre el solicitante. Debe ser la Administración, en consecuencia, en atención a los principios de facilidad probatoria y proximidad a los medios de prueba, la que acredite que dicha cuota no ha sido debidamente ingresada para fundar en este motivo la denegación al repercutido de la devolución de las cuotas indebidamente soportadas.

C. Ausencia de devolución de las cuotas a quien repercutió o a un tercero

Deben reproducirse aquí las consideraciones y argumentos señalados en el apartado anterior. La Administración deberá probar que ha procedido a la devolución de dichas cuotas para impedir que prospere esta última solicitud de devolución. ...

... este Tribunal requirió el 29 de abril de 2009 al órgano gestor la emisión de un informe referido al cumplimiento de los requisitos exigidos para el reconocimiento del derecho a obtener la devolución solicitada por la reclamante, así como sobre cualquier otro extremo o actuación que resulte relevante en relación con la pretensión de éste. El órgano gestor, en atención a dicha petición, no emite un informe en el que valore la concurrencia o no de cada uno de los requisitos referidos, sino que remite un informe emitido el 7 de noviembre de 2007, en el que hace referencia a un acuerdo de estimación parcial de una solicitud de devolución presentada por el repercutidor, dictado el 24 de mayo de 2005, sin reflejar los términos del mismo...

Ante la falta de valoración, por parte de la Administración Tributaria, de la concurrencia o no de dichos requisitos y teniendo en cuenta que es a ella a la que corresponde acreditar su incumplimiento para fundar la denegación de la devolución solicitada, procede estimar la pretensión interesada y anular el acto administrativo presunto objeto de la presente reclamación, debiendo reconocerse el derecho a obtener la devolución de la cuota indebidamente repercutida.