

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ064541

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de octubre de 2016

Vocalía 4.^a

R.G. 2330/2013

SUMARIO:

IVA. Devoluciones. Empresarios o profesionales no establecidos. *La mera titularidad del inmueble arrendado a la filial de la reclamante no permite considerar que concurra un establecimiento permanente.* Debe determinarse si en el presente supuesto la entidad tiene la consideración de sujeto pasivo no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto. Con la finalidad de determinar si en el presente supuesto concurre la existencia de establecimiento permanente de dicha entidad en el territorio de aplicación del Impuesto, se puede señalar que para que un lugar fijo de negocios sea considerado como establecimiento permanente debe reunir unas condiciones específicas, que pueden resumirse en las siguientes: Presencia física en un Estado Miembro concreto; permanencia en el tiempo de la sede o lugar fijo de negocios del empresario o profesional; realización efectiva de una actividad económica por parte del establecimiento permanente, esto es, la independencia en la realización de la actividad respecto de la sede central, de forma que no sea esta quien realmente efectúe el servicio; y consistencia mínima o conjunto de medios humanos y técnicos suficientes para prestar los servicios de forma independiente y estable o con continuidad. Dicho esto, en el presente supuesto, aunque por la Administración se considera que la entidad se encuentra establecida en el territorio de aplicación del Impuesto, como consecuencia de ser propietaria de un inmueble arrendado a su filial, indicándose que «desde dicho establecimiento permanente la entidad solicitante presta servicios de arrendamiento», por este Tribunal se aprecia que la mera titularidad del inmueble arrendado a la filial de la reclamante no permite considerar que concurra un establecimiento permanente, de acuerdo con lo establecido en el art. 69.Cinco de la Ley 37/1992 (Ley IVA), puesto que no se ha acreditado por la Administración Tributaria la existencia de un conjunto de medios materiales y humanos presente en el territorio de aplicación del Impuesto, destinado al desarrollo de actividad económica en el mismo. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 69, 84 y 119.

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

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 106, 234, 240 y 245.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 64.

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), arts. 4 y 17.

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 General Tributaria, pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesta por **M SPA IT**, NIF ..., actuando en su nombre y representación Dña. **Sx...**, y con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra acuerdo, de fecha 21 de septiembre de 2012, emitido por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por el que se desestima recurso de reposición interpuesto contra acuerdo, de fecha 6 de junio de 2012, emitido por el mismo órgano, de denegación de solicitud de devolución de cuotas de IVA soportado por no establecido, relativas al ejercicio 2009, por importe de 32.947,13 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la reclamante se presentó en fecha 24 de septiembre de 2010, solicitud de devolución de cuotas de IVA soportado por sujeto no establecido, relativas al ejercicio 2009, por importe de 32.947,13 €.

Por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la AEAT se emitió acuerdo, de fecha 6 de junio de 2012, de denegación de devolución, en el que se recoge la siguiente motivación:

“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:

La entidad solicitante no puede solicitar la devolución por el régimen especial previsto en el art. 119 de la Ley 37/92, ya que ha sido sujeto pasivo en el territorio de aplicación del impuesto durante el período del 2009. Todo ello según se desprende de la propia declaración de IVA (modelo 390) presentada por el solicitante, en la cual declara un IVA repercutido por importe de 6.958,29 euros.

* Que la entidad solicitante ha realizado en el territorio de aplicación del impuesto operaciones distintas de las previstas en el artículo 119.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que no puede acogerse al régimen especial de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, sin perjuicio de su deber de regularizar su situación tributaria con relación a las cuotas de IVA devengadas en el citado territorio.”

Segundo.

Contra dicho acuerdo, de fecha 6 de junio de 2012, notificado el día 23 de junio de 2012, en fecha 16 de julio de 2012 se interpuso recurso de reposición, el cual fue desestimado mediante acuerdo, de fecha 21 de septiembre de 2012.

Por su parte, en el acuerdo de fecha 21 de septiembre de 2012, desestimatorio de recurso de reposición, se recogen los siguientes antecedentes:

“Con fecha 16-07-2012 se presentó escrito en el que se solicita:

Se tenga por interpuesto recurso de reposición contra el acuerdo de denegación de la solicitud de devolución con nº de Referencia

*No podemos estar de acuerdo con la resolución denegatoria, ya que la entidad solicitante efectivamente presenta declaraciones de IVA trimestrales desde hace más de 15 años porque es propietaria de una inmueble que está alquilado a la sociedad filial **MBIT, S.A.U.** con NIF Por eso, la sociedad **M SPA** está obligada a repercutir el IVA en España por el alquiler del inmueble radicado en el territorio de aplicación del impuesto del IVA español.*

Según el artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No residentes, y en concreto por su remisión en el artículo 13.3 a la normativa de IRPF, al no tener trabajadores ni local propio destinado exclusivamente a la actividad, el arrendamiento de inmuebles no se considera actividad económica y no se considera que exista establecimiento permanente. Por tanto, la presentación de IVA se produce única y exclusivamente por la existencia de una operación sujeta a IVA por el alquiler del inmueble en España.”

Por otro lado, en el acuerdo, de fecha 21 de septiembre de 2012, desestimatorio de recurso de reposición, se recoge la siguiente motivación:

“SEGUNDO. De acuerdo con:

La entidad solicitante basa su disconformidad con el acuerdo de denegación en que a efectos del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, si una entidad no residente simplemente arrienda bienes inmuebles situados

en España, sin que tenga trabajadores ni local propio destinado exclusivamente a la actividad, no se considera que tenga establecimiento permanente.

El objeto de este recurso es el acuerdo de denegación de una solicitud de devolución de IVA por el régimen especial aplicable a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, que se regula en la Ley 37/92, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y no en Ley del Impuesto sobre la Renta de No residentes.

Para la devolución de las cuotas de IVA soportadas en el territorio de aplicación del impuesto por empresarios o profesionales no establecidos, es necesario que se carezca de establecimiento permanente en el mismo, como establece el artículo 119 de la Ley 37/1992, del I.V.A., o bien, que a pesar de ser titular de un establecimiento permanente, no se realicen desde el mismo entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Según los datos y documentación del expediente se deduce que la entidad solicitante está establecida en el territorio de aplicación del impuesto, de acuerdo con lo que disponen los artículos 69.Cinco apartado g) y 84 de la citada Ley y que realiza desde dicho establecimiento entregas de bienes o prestaciones de servicios, ya que la entidad solicitante es propietaria de un inmueble sito en ... que tiene arrendado a su filial **MBIT, S.A.U.** con NIF IVA A efectos de IVA se consideran establecimiento permanente los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier otro título, y desde dicho establecimiento permanente la entidad solicitante presta servicios de arrendamiento.

Por este motivo, no le resulta aplicable el procedimiento especial de devolución a no establecidos. Para regularizar su situación tributaria debe dirigirse a la Administración o Delegación de la Agencia Tributaria correspondiente al domicilio donde radica su establecimiento en el territorio de aplicación del impuesto

TERCERO. Se acuerda desestimar el presente recurso.”

Tercero.

Contra el acuerdo, de fecha 21 de septiembre de 2012, notificado el día 4 de octubre de 2012, desestimatorio de recurso de reposición, en fecha 2 de noviembre de 2012 se interpuso reclamación económico-administrativa en la que se recoge, entre otros extremos, lo siguiente:

“(…) Que se ha recibido el acuerdo de resolución del recurso de reposición en el expediente de referencia (...) que proviene de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, IVA no residentes.

Que no se está de acuerdo con dicha resolución desestimatoria por lo que mediante el presente escrito presenta RECURSO DE ALZADA para ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

Que al superar los 6.000 Euros no procede su tramitación por el procedimiento abreviado.

Por lo expuesto,

SOLICITA que tenga a bien admitir el presente escrito de interposición de RECURSO DE ALZADA y en sus méritos, tras los trámites oportunos, se estime el presente recurso contra el acuerdo de referencia que deniega la devolución del IVA a no residentes.

(...)”

Cuarto.

Mediante comunicación de la Secretaría General del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 14 de septiembre de 2015, notificada el día 25 de septiembre de 2015, se puso de manifiesto el expediente correspondiente a la reclamación para que por la reclamante se examinase y se formularan las alegaciones que estimase convenientes.

Por su parte, por la reclamante se presentó en fecha 23 de noviembre de 2015 escrito en el que, en síntesis, se alega lo siguiente:

- Se alega que la reclamante “está dada de alta en España desde 1995 de la obligación de declarar el Impuesto sobre el Valor Añadido que obedece única y exclusivamente a la titularidad en ... de un único inmueble (nave industrial) que tiene alquilado a un tercero”.

- Se alega, asimismo, que “no tiene ningún establecimiento permanente, ni sede de negocio, ni tiene ninguna oficina que cuente con medios humanos ni materiales para desarrollar ninguna actividad, ni desarrolla directamente en España ninguna actividad propia de aquello a lo que se dedica en Italia: fabricación de maquinaria, comercialización, etc.”.

- Se indica que la reclamante “tiene una filial en España –**MBIT, S.A.U.** de la cual es propietaria al 100% organizada como sociedad anónima y desde la que comercializa sus productos y máquinas a la venta en España y, esporádicamente en Latinoamérica”.

- Se alega que “lo único que realiza es el cobro de un alquiler y el ingreso en la AEAT de las cuotas repercutidas”, indicándose que “no existe para estos menesteres ningún local ni persona contratada en régimen laboral que se encargue de gestionar tales cuestiones, sino que se realizan desde la propia sede central en Italia”.

- Se alega que por la AEAT se han efectuado devoluciones a la reclamante correspondientes a otros ejercicios “y las circunstancias fácticas no han cambiado, por lo que no se entiende el cambio de criterio, ni la causa que lo motive ya que no se ha ampliado la argumentación, incluso tras el recurso de reposición”.

Asimismo, en el escrito de alegaciones se recoge, entre otros extremos, lo siguiente:

(...) nos personamos en la Oficina de IVA de no residentes (calle Infanta Mercedes, 49) para consultar sobre el expediente, y se nos dijo a grandes rasgos que podía haberse producido un error de la Administración al interpretar que se realizaran entregas de bienes desde la nave industrial por la no residente; hecho éste que no obedece a la realidad ya que no existe dato objetivo en los propios archivos de datos de la AEAT que lo justifique, debido a que la entidad no residente (...) vende su maquinaria a su filial en España que, a su vez, con su estructura (su equipo de ventas, asistencia técnica y postventa, etc.), realiza la comercialización y distribución de los productos en el mercado español principalmente.

- Por la reclamante se alega que “la sociedad no residente **M SPA** sólo arrienda un inmueble (motivo por el cual presenta la declaración de IVA modelo 390), y las cuotas soportadas por la no residente de las que se solicita la devolución como no establecido (lo que se venía haciendo y se aceptaba por la AEAT) nada tienen que ver con el alquiler de inmuebles”, indicándose que “por ello, el destino de los servicios prestados a los que se refieren esas facturas no se relacionan con el arrendamiento, sino con la fabricación y actividad comercial de la sociedad solicitante en Italia”.

Quinto.

Mediante comunicación de la Secretaría General del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 21 de junio de 2016, notificada el día 29 de junio de 2016, se dio traslado a la reclamante del acuerdo de la Sala II del TEAC, al amparo de lo establecido en el artículo 237.2 LGT, de examinar y resolver la siguiente cuestión no planteada por dicha parte, a efectos de que formulase las alegaciones que conviniesen a su derecho:

Si procede declarar no conformes a Derecho los actos impugnados, por considerar la Oficina Nacional de Gestión Tributaria que la entidad dispone de establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el mero hecho de ostentar la titularidad de un inmueble y ceder su uso a su filial en España, en virtud de contrato de arrendamiento.

Por la reclamante se presentó escrito en fecha 10 de agosto de 2016 en el que, en síntesis, se alega lo siguiente:

- Se alega que “no son conformes a Derecho los actos impugnados y denegar la devolución del IVA como no residente al considerar que el tener un inmueble cedido en virtud de contrato de arrendamiento, no es conforme a la normativa comunitaria ni interna”.

- Se hace referencia a sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de fecha 4 de julio de 1985, asunto C-168/84, alegándose que “el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha resuelto que el concepto de establecimiento permanente requiere unos requisitos en la estructura empresarial para que pueda predicarse su existencia”.

- Asimismo, en dicho escrito se establece, entre otros extremos, lo siguiente:

4. La normativa europea y la interpretación del Tribunal de Justicia de la Unión Europea es clara: para que exista establecimiento permanente debe existir una cierta consistencia empresarial y deben existir medios humanos y técnicos necesarios para la realización de las operaciones. Pues bien, en nuestro caso **M SPA** es titular de un inmueble que tiene alquilado a su filial española **MBIT, S.A.U.** (NIF ...). Mi mandante la sociedad italiana emite una factura a la sociedad española, que la paga, y nada más. No existe una oficina en España, ni personal contratado ni ninguna otra estructura para gestionar este único alquiler. El hecho de que la normativa española sujete a IVA los arrendamientos de locales de negocio y que por dicho motivo **M SPA** deba repercutir e ingresar el IVA por el arrendamiento en España, no significa que dicho hecho lleve a denegar la devolución a **M SPA** de cuotas de IVA soportadas en España relacionadas con su actividad de fabricación y comercialización de maquinaria en Italia.

5. Debemos afirmar que no existen en nuestro caso ni medios humanos ni técnicos, ni presencia empresarial, ni tampoco existe lo que se conoce como "requisito funcional", esto es, los medios del establecimiento permanente han de ser capaces de prestar los servicios que se trata de localizar en cada caso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en la presente reclamación económico-administrativa los requisitos procesales de competencia de este Tribunal, capacidad del actor, legitimación del reclamante e impugnabilidad del acto reclamado según lo dispuesto en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre y Reglamento General de desarrollo de la citada ley de 13 de mayo de 2005 en materia de revisión en vía administrativa.

Segundo.

Debe indicarse que en el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa, únicamente se alega que *"al superar los 6.000 Euros no procede su tramitación por el procedimiento abreviado"*, sin formularse otros motivos de oposición contra el acuerdo impugnado.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 245.1.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, *"las reclamaciones económico-administrativas se tramitarán"* por el procedimiento abreviado *"a) Cuando sean de cuantía inferior a la que reglamentariamente se determine"*.

Por su parte, en el artículo 64 del Real Decreto 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, se establece lo siguiente:

"Las reclamaciones económico-administrativas se tramitarán por el procedimiento abreviado ante órganos unipersonales cuando sean de cuantía inferior a 6.000 euros, o 72.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones, y en los demás supuestos establecidos en el artículo 245.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre."

Debe indicarse que en el presente supuesto, en el que se impugna acuerdo, de fecha 21 de septiembre de 2012, desestimatorio de recurso de reposición interpuesto contra acuerdo, de fecha 6 de junio de 2012, de denegación de solicitud de devolución de cuotas de IVA soportado por sujeto no establecido, relativas al ejercicio 2009, por importe de 32.947,13€, no procede la aplicación del procedimiento abreviado, resolviéndose esta reclamación de conformidad con lo establecido en los artículos 234 a 240 LGT.

Mediante comunicación de la Secretaría General del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 14 de septiembre de 2015, notificada el día 29 de septiembre de 2015, se puso de manifiesto el expediente correspondiente a la reclamación para que por la reclamante se examinase y se formulase las alegaciones que estimase convenientes.

Por su parte, por la reclamante se presentó en fecha 23 de noviembre de 2015 escrito en el que se formulan alegaciones cuyo contenido relevante se ha reflejado en el antecedente de hecho Cuarto de la presente resolución.

Tercero.

El derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportado por un sujeto no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, 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^[1]:

“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).”

Por otro lado, mediante la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se transponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, se incorpora al Derecho interno, según su exposición de motivos, el “*contenido esencial de un conjunto de directivas del Consejo de la Unión Europea en la parte que afectan a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido*”, citándose, en particular, la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008, así como la Directiva 2008/9/CE, 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, por la que se deroga, con efectos a partir del 1 de enero de 2010, la Directiva 79/1072/CEE, de 6 de diciembre de 1979, Octava Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Modalidades de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país.

Por su parte, la Ley 2/2010, modifica el artículo 119 LIVA, estableciéndose en dicho artículo 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 añadiéndose el artículo 119 bis, relativo al “*régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, ni establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla*”.

Por otro lado, la regulación reglamentaria de los regímenes especiales de devolución a sujetos no establecidos se recoge en los artículos 31 y 31 bis del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Por su parte, en el artículo 119 LIVA, en el que se 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*”, se establece lo siguiente:

“*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 periodo 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 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.

Si con posterioridad a la presentación de la solicitud de devolución se regularizara el porcentaje de deducción aplicable, el solicitante deberá proceder en todo caso a corregir su importe, rectificando la cantidad solicitada o reembolsando la cantidad devuelta en exceso de acuerdo con el procedimiento que se establezca reglamentariamente.

En la determinación del importe a devolver se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 106 de esta Ley. A estos efectos, se tendrá en cuenta cuál es la utilización de los bienes o servicios por el empresario o profesional no establecido en la realización de operaciones que le originan el derecho a deducir, en primer lugar, según la normativa aplicable en el Estado miembro en el que esté establecido y, en segundo lugar, según lo dispuesto en esta Ley.

6.º Presentar su solicitud de devolución por vía electrónica a través del portal electrónico dispuesto al efecto por el Estado miembro en el que estén establecidos.

(...)

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 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.

(...)"

De los anteriores preceptos se desprende que por los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido se podrá solicitar la devolución de las cuotas de IVA soportado en dicho territorio, constituyendo un derecho ejercitable por los interesados, correspondiendo, por tanto, a dichos interesados acreditar el cumplimiento de los requisitos establecidos para el ejercicio del mencionado derecho, de acuerdo con lo establecido en el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en virtud del cual *"en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo"*.

Por otro lado, en el artículo 106.1 LGT se establece que *"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, (...)"*.

Cuarto.

Con la finalidad de determinar la conformidad a Derecho de la resolución de fecha 21 de septiembre de 2012, desestimatoria de recurso de reposición, debe determinarse si en el presente supuesto la reclamante tiene la consideración de sujeto pasivo no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto.

La resolución de fecha 21 de septiembre de 2012, desestimatoria de recurso de reposición interpuesto contra acuerdo de denegación de devolución, por la que se determina que no resulta aplicable el procedimiento especial de devolución a no establecidos, se fundamenta en que la reclamante se encuentra establecida en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, de acuerdo con lo establecido en los artículos 69.Cinco.g) y 84 LIVA, como consecuencia de *"es propietaria de un inmueble sito en ... que tiene arrendado a su filial MBIT, S.A.U. con NIF IVA ..."*, fundamentándose por la Administración Tributaria, asimismo, que *"desde dicho establecimiento permanente la entidad solicitante presta servicios de arrendamiento"*.

Debe indicarse que si bien en el presente supuesto la solicitud de devolución de IVA se refiere al ejercicio 2009, considerando que dicha solicitud fue presentada en fecha 24 de septiembre de 2010, de conformidad con lo establecido en la disposición adicional cuarta, y en la disposición transitoria séptima de la Ley 2/2010, procede la aplicación del artículo 119 LIVA según redacción dada por dicha Ley 2/2010.

Según el párrafo segundo del artículo 119.Uno LIVA, *ratione temporis*, a efectos de dicho artículo *"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 periodo al que se refiere la solicitud"*.

En el artículo 84.Dos LIVA se establece, *ratione temporis*, lo siguiente^[2]:

Dos. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o su domicilio fiscal, aunque no realicen las operaciones sujetas al Impuesto desde dicho establecimiento.

Con la finalidad de determinar si en el presente supuesto concurre la existencia de establecimiento permanente de la reclamante en el territorio de aplicación del Impuesto, debe indicarse que el concepto de establecimiento permanente se define, *ratione temporis*, en el artículo 69.Cinco LIVA como *"cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas"*, indicándose a continuación, pero sin carácter exhaustivo, supuestos de establecimiento permanente, entre los que se recoge el relativo a la letra g), *"los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título"*.

Así, en el artículo 69.Cinco LIVA se establece, *ratione temporis*, lo siguiente:

Cinco.– *A efectos de este impuesto, se considerará establecimiento permanente cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas.*

En particular, tendrán esta consideración:

- a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.*
- b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.*
- c) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.*
- d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.*
- e) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.*
- f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.*
- g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.*

Debe indicarse que la Directiva 2006/112/CE no establece un concepto de establecimiento permanente, si bien no puede olvidarse que se trata de un concepto autónomo de Derecho Comunitario que debe aplicarse uniformemente en este ámbito comunitario. Por ello, los distintos supuestos especificados por la norma interna deberán ajustarse a los principios y criterios derivados de la norma comunitaria sobre el IVA y también ajustarse a los criterios de interpretación que del concepto de establecimiento permanente realice el TJUE.

A la vista fundamentalmente de la jurisprudencia comunitaria (acogida en estos extremos tanto por este Tribunal Central como por la Dirección General de Tributos), se puede señalar que para que un lugar fijo de negocios sea considerado como establecimiento permanente debe reunir unas condiciones específicas, que pueden resumirse en las siguientes:

a) Presencia física en un Estado Miembro concreto. Se exige indudablemente un cierto conjunto de medios para prestar los servicios en ese otro Estado miembro distinto de aquel donde radica la sede de la actividad empresarial.

b) Permanencia en el tiempo de la sede o lugar fijo de negocios del empresario o profesional. De una parte, al margen de la posibilidad o no de contratar, la afirmación de la existencia de establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto conlleva la necesidad de que la organización de los medios para el desarrollo de las actividades en el mencionado ámbito espacial tenga dicho carácter de permanencia.

c) Realización efectiva de una actividad económica por parte del establecimiento permanente, esto es, la independencia en la realización de la actividad respecto de la sede central, de forma que no sea ésta quien realmente efectúe el servicio: lo que ha sido expresado por la Sentencia del TJCE de 23 de marzo de 2006, Asunto C-210/04, FCE Bank plc, que plantea este problema por lo que respecta a la relación entre matriz y sucursal, delimitando cuando nos encontramos ante un sujeto pasivo independiente por lo que se refiere a la sucursal. Determina el Tribunal que es preciso verificar si la sucursal desarrolla una actividad económica independiente, analizarse si puede considerarse autónoma en cuanto entidad, por ser ella quien asume el riesgo económico derivado de su actividad. En ese caso, el Tribunal concluyó que un establecimiento permanente que no constituye una entidad jurídica distinta de la sociedad a la que pertenece, establecido en otro Estado Miembro y al que la sociedad presta ciertos servicios, no debe ser considerado sujeto pasivo en razón de los costes que se le imputen por dichas prestaciones de servicios. La sucursal de la sociedad no residente carecía de autonomía y, por consiguiente, no existía relación jurídica alguna entre ellas, debiéndose considerar un único y mismo sujeto pasivo con arreglo al artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva.

d) Consistencia mínima o conjunto de medios humanos y técnicos suficientes para prestar los servicios de forma independiente y estable o con continuidad, según se desprende de lo establecido en sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de fecha 4 de julio de 1985, asunto Berkholz, C-168/84; de fecha 2 de mayo de 1996, asunto Faaborg-Gelting Linien, C-231/94; de fecha 10 de julio de 1997, asunto ARO Lease, C-190/95; de fecha 20 de febrero de 1997, asunto DFDS, C-260/95; y de fecha 28 de junio de 2007, asunto Planzer Luxembourg, C-73/06.

Por su parte, en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de fecha 4 de julio de 1985, asunto Berkholz, C-168/84, se establece, entre otros extremos, lo siguiente:

18 Del contexto de los conceptos utilizados por el artículo 9 y de la finalidad de esta disposición, anteriormente transcrita, se deduce que la atribución de una prestación de servicios a un establecimiento distinto de la sede sólo se tiene en cuenta si tal establecimiento ofrece una consistencia mínima, por la integración permanente de medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de determinados servicios.

Analizadas las condiciones específicas que han de concurrir para apreciar la existencia de un establecimiento permanente recogidas en el primer párrafo del artículo 69.cinco de la Ley del Impuesto, debe indicarse que cualquiera de los supuestos particulares recogidos en dicho precepto deben reunir tales condiciones, ya que se trata de las notas esenciales del concepto de establecimiento permanente que recoge también la jurisprudencia comunitaria.

En el presente supuesto, por la Administración se considera que la reclamante se encuentra establecida en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, como consecuencia de ser propietaria de un inmueble arrendado a su filial, indicándose que *“desde dicho establecimiento permanente la entidad solicitante presta servicios de arrendamiento”*.

Por este Tribunal se aprecia que la mera titularidad del inmueble arrendado a la filial de la reclamante no permite considerar que concurra un establecimiento permanente, de acuerdo con lo establecido en el primer párrafo del artículo 69.Cinco LIVA, puesto que no se ha acreditado por la Administración Tributaria la existencia de un conjunto de medios materiales y humanos presente en el territorio de aplicación del Impuesto, destinado al desarrollo de actividad económica en el mismo.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, en la presente reclamación económico-administrativa,

ACUERDA

estimarla, anulando los actos impugnados.

[1] Según redacción dada por la Directiva 2008/8/CE, del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios (DOUE, de 20 de febrero de 2008).

[2] Debe indicarse que, según redacción dada por Ley 2/2010, con fecha de entrada en vigor de 1 de enero de 2010, en el artículo 84.Dos LIVA se establece lo siguiente:

Dos. A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

Se entenderá que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.