

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ068922

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 14 de diciembre de 2017

Vocalía 5.^a

R.G. 5877/2014

SUMARIO:

IVA. Devoluciones. Empresarios o profesionales no establecidos. En el caso presente, la Administración considera que las operaciones a las que se refiere la solicitud de devolución, son prestaciones de servicios de publicidad y relacionados con manifestaciones culturales, artísticas y similares prestados por una entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto, a una entidad establecida en otro Estado miembro de la Comunidad, por lo que el lugar de realización del hecho imponible es el Estado de establecimiento del destinatario, motivo por el cual las cuotas de IVA no se han repercutido conforme a derecho y no cabe la devolución de las mismas al interesado por el procedimiento especial previsto en la normativa para personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto. Por su parte, la entidad alega únicamente que tiene derecho a la devolución, si bien no a través del procedimiento especial de devolución de IVA a no establecidos, sino por el procedimiento de devolución de ingresos indebidos. Es decir, el interesado no cuestiona que el lugar de realización del hecho imponible no es el territorio de aplicación del Impuesto, sino el Estado de establecimiento del destinatario. La propia Administración, en el acuerdo de denegación de devolución, reconoce que se ha producido una repercusión indebida de las cuotas de IVA, por lo que el TEAC considera conforme a derecho en este sentido el acuerdo impugnado, ya que en él se limita a indicar a la entidad que tiene derecho a solicitar una devolución de ingresos indebidos. La entidad no puede pretender que la Administración transforme un procedimiento de devolución a no residentes en un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, una vez se ha declarado que el IVA repercutido a la entidad lo fue de forma improcedente.

El procedimiento iniciado por la entidad es un procedimiento de devolución a no establecidos, y ese es el procedimiento resuelto por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria -ONGT-, quien además de resolver el mismo, indica a la entidad cual es el procedimiento al que debe acudir para recuperar el IVA una vez concluido que no se ha repercutido debidamente. El Tribunal Central considera que la actuación de la ONGT al indicar al interesado el procedimiento a seguir, es conforme a derecho, puesto que el procedimiento inicial tramitado de devolución a no establecidos es un procedimiento especial previsto en las normas y cuya competencia corresponde a un órgano específico que tiene competencias en materia de IVA muy limitadas, como pueden ser las exenciones o devoluciones del Impuesto a no establecidos, representaciones diplomáticas y consulares y organismos internacionales. La normativa española prevé un procedimiento que puede iniciar el repercutido para obtener la devolución de un IVA ingresado de forma indebida, y de esta forma, nada incumple la ONGT cuando desestima la devolución de IVA por el procedimiento especial previsto para no establecidos e indica a la entidad que acuda al procedimiento de devolución de ingresos indebidos. (Criterio 1 de 1)

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 119.

RD 1624/1992 (Rgto IVA), art. 31.

Ley 58/2003 (LGT), art. 221.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 14.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba 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 (TEAC), en Sala, interpuesta, por D. ..., en nombre y representación de la entidad **A S.A.**, con NIF ..., en nombre y representación de la entidad **S INTERNATIONAL**, con NIF ... y domicilio a efectos de notificaciones sito en ..., contra la resolución desestimatoria

del recurso de reposición (número 2014...) de fecha 6 de agosto de 2014 dictada por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) interpuesto contra el acuerdo de denegación de devolución de fecha 10 de junio de 2014, referencia ..., número de expediente en España 2012..., en relación con la solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, del período 01-2012/12-2012, por importe de 20.239,03 euros, dictado por la misma oficina.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La entidad **S INTERNATIONAL** presenta en fecha 16 de septiembre de 2013 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 ejercicio 2012, período enero a diciembre, por importe de 20.239,03 euros.

En fecha 10 de junio de 2014 la Oficina gestora emite acuerdo de denegación de devolución (referencia ...) basándose en los siguientes motivos:

"(...) La operación especificada con número de orden 1 en su solicitud se corresponde según su factura con servicios profesionales prestados por ..., consistentes en diversos servicios publicitarios que, por carecer de regla concreta de localización en el artículo 70 de la Ley del impuesto, se rigen por la regla general del artículo 69 de servicios a empresarios y profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, quedando estos localizados en la sede del destinatario del servicio.

La misma regla de localización se aplica al alquiler del stand en el ... , ya que solo se considera localizado en el territorio de aplicación del impuesto el acceso a dichas instalaciones, no siendo los conceptos especificados en la factura y no siendo posible encuadrarlos en el artículo 70.Uno.3º para considerarlos servicios prestados en la sede del prestador de los mismos (...).

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 (...)"

Segundo.

Disconforme el obligado tributario con el acuerdo de denegación de devolución descrito en el antecedente de hecho anterior, interpone contra el mismo, recurso de reposición.

En fecha 6 de agosto de 2014, el órgano gestor emite acuerdo desestimatorio del recurso de reposición presentado (número 2014...) manifestando que las reglas de localización indicadas en el acuerdo de denegación son las procedentes y que al no realizar operaciones en el territorio de aplicación del impuesto, no tiene la condición de sujeto pasivo en él.

Dicho acuerdo desestimatorio es notificado al obligado tributario en fecha 28 de agosto de 2014.

Tercero.

En fecha 29 de septiembre de 2014, el obligado tributario interpone, ante este Tribunal, la presente reclamación económico administrativa contra el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición de fecha 6 de agosto de 2014.

Con fecha 24 de febrero de 2015 se notifica a la entidad reclamante la puesta de manifiesto del expediente, concediéndole el plazo de un mes para que examine el mismo y para que se aporten las pruebas y formulen las alegaciones que estime pertinentes.

En fecha 24 de marzo de 2015, la entidad recurrente presenta escrito de alegaciones manifestando, en síntesis, que dado que el único motivo por el cual se le deniega la devolución es porque se trata de un IVA indebidamente repercutido, debe procederse a dicha devolución ya que el hecho de haber solicitado la misma por un procedimiento de devolución normativa de cada tributo y no por el procedimiento de devolución de ingresos indebidos no puede impedir dicha devolución.

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 (LGT) y en desarrollo de la misma por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), de aplicación a este procedimiento.

La cuestión planteada ante este Tribunal Económico Administrativo Central consiste en determinar si la resolución desestimatoria del recurso de reposición dictada por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria es ajustada a Derecho.

Segundo.

El artículo 119 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), 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, regula el régimen especial de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, pero establecidos en la Unión, 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 Unión, 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: (...)”

En cuanto al desarrollo reglamentario de este precepto, 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.

En el caso presente, la Administración considera que las operaciones a las que se refiere la solicitud de devolución, son prestaciones de servicios de publicidad y relacionados con manifestaciones culturales, artísticas y similares prestados por una entidad establecida en el territorio de aplicación del impuesto, a una entidad establecida en otro Estado miembro de la Comunidad, por lo que el lugar de realización del hecho imponible es el Estado de establecimiento del destinatario, motivo por el cual las cuotas de IVA no se han repercutido conforme a derecho y no cabe la devolución de las mismas al interesado por el procedimiento especial previsto en la normativa para personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto.

La entidad reclamante, en la presente reclamación económico administrativa alega únicamente que tiene derecho a la devolución, si bien no a través del procedimiento especial de devolución de IVA a no establecidos, sino por el procedimiento de devolución de ingresos indebidos. Es decir, el interesado no cuestiona que el lugar de realización del hecho imponible no es el territorio de aplicación del impuesto, sino el Estado de establecimiento del destinatario.

La propia Administración, en el acuerdo de denegación de devolución, reconoce que se ha producido una repercusión indebida de las cuotas de IVA, por lo que este TEAC considera conforme a derecho en este sentido el

acuerdo impugnado, ya que en él se limita a indicar a la entidad que tiene derecho a solicitar una devolución de ingresos indebidos.

La entidad no puede pretender que la Administración transforme un procedimiento de devolución a no residentes en un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, una vez se ha declarado que el IVA repercutido a la entidad lo fue de forma impropia.

El procedimiento iniciado por la entidad es un procedimiento de devolución a no establecidos, y ese es el procedimiento resuelto por la ONGT, quien además de resolver el mismo, indica a la entidad cual es el procedimiento al que debe acudir para recuperar el IVA una vez concluido que no se ha repercutido debidamente.

La entidad considera que la Administración debió dar respuesta a sus pretensiones de devolución en ese procedimiento inicial, pero lo cierto es que la normativa prevé el procedimiento a seguir en casos de cuotas repercutidas de forma indebida.

Se trata de un procedimiento específico, regulado en el artículo 221 de la LGT, y en los artículos 14 y siguientes del Real Decreto 520/2005 por el que se aprueba el Reglamento de revisión en vía administrativa, estando legitimado en la ley española para solicitar la devolución tanto el sujeto repercutidor como el repercutido. Además de existir un procedimiento específico, la ONGT no es competente para conocer de él.

Este Tribunal considera que la actuación de la ONGT al indicar al interesado el procedimiento a seguir, es conforme a derecho, puesto que el procedimiento inicial tramitado de devolución a no establecidos es un procedimiento especial previsto en las normas y cuya competencia corresponde a un órgano específico que tiene competencias en materia de IVA muy limitadas, como pueden ser las exenciones o devoluciones del Impuesto sobre el Valor Añadido a no establecidos, representaciones diplomáticas y consulares y organismos internacionales.

La normativa española prevé un procedimiento que puede iniciar el repercutido para obtener la devolución de un IVA ingresado de forma indebida, y de esta forma, nada incumple la ONGT cuando desestima la devolución de IVA por el procedimiento especial previsto para no establecidos e indica a la entidad que acuda al procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

En este sentido, podemos citar la Sentencia de 15 de marzo de 2007 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (asunto C-35/2005). En esta Sentencia se aborda un supuesto similar, en el que a un empresario no establecido en un Estado miembro se le deniega una devolución solicitada por el procedimiento previsto para no establecidos porque las cuotas de IVA se le habían repercutido de forma errónea por corresponder a servicios de publicidad que se entienden localizados en la sede del destinatario (igual que ocurre en el presente caso). En dicha sentencia se indica, en lo que aquí interesa:

“18. Con carácter preliminar, procede recordar que el sistema común del IVA no contempla expresamente el caso de que un impuesto semejante haya sido facturado por error. (...)

20. El artículo 2 de la Octava Directiva dispone que todo sujeto pasivo que esté establecido en un Estado miembro distinto de aquél en el que se encuentra el lugar de las prestaciones tendrá derecho a la devolución del IVA que haya gravado los servicios que se le hayan prestado en el Estado miembro en el que esté situado dicho lugar para las necesidades de las operaciones mencionadas en particular en el artículo 17, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva. A tenor del artículo 5, párrafo primero, de la Octava Directiva, la devolución se determinará de conformidad con el artículo 17 de la Sexta Directiva, tal como se aplique en el Estado miembro de la devolución. (...)

23. Con carácter preliminar, procede recordar que, en el apartado 13 de la sentencia Genius Holding, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que el ejercicio del derecho a la deducción del IVA se limita únicamente a los impuestos devengados, es decir a los impuestos que corresponden a una operación sujeta al IVA o ingresados en la medida en que se hayan devengado. El Tribunal de Justicia declaró asimismo que el derecho a la deducción no se extiende al IVA devengado, en virtud del artículo 21, punto 1, letra c), de la Sexta Directiva, exclusivamente por haberse mencionado en la factura (véase, en particular, la sentencia Genius Holding, antes citada, apartado 19). Sobre este particular, el Tribunal de Justicia confirmó posteriormente dicha jurisprudencia en sus sentencias de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, Rec. p. I-6973), apartado 53 y de 6 de noviembre de 2003, Karageorgou y otros (C-78/02 a C-80/02, Rec. p. I-13295), apartado 50.

24. En estas circunstancias, ha de examinarse si la jurisprudencia mencionada en el apartado precedente es de aplicación en el marco de la Octava Directiva.

25. Procede recordar a este respecto que la Octava Directiva no tiene como objetivo cuestionar el sistema establecido por la Sexta Directiva (véase, en particular, la sentencia de 26 de septiembre de 1996, Débouche, C-302/93, Rec. p. I-4495, apartado 18).

26. Además, la Octava Directiva tiene por objeto establecer las modalidades de devolución del IVA en un Estado miembro pagado por sujetos pasivos establecidos en otro Estado miembro. Su objetivo es por tanto armonizar el derecho a devolución derivado del artículo 17, apartado 3, de la Sexta Directiva (véase, en particular, la sentencia de 13 de julio de 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, Rec. p. I-6109, apartado 20). En efecto, según se desprende del apartado 20 de la presente sentencia, los artículos 2 y 5 de la Octava Directiva remiten expresamente al artículo 17 de la Sexta Directiva.

27. En estas circunstancias, puesto que el derecho a deducción, en el sentido del referido artículo 17, no puede hacerse extensivo al IVA indebidamente facturado y abonado a la autoridad tributaria, debe observarse que este mismo IVA no puede ser objeto de devolución a la vista de lo dispuesto en la Octava Directiva.

28. Conforme a las consideraciones precedentes, procede responder a la primera cuestión que los artículos 2 y 5 de la Octava Directiva deben interpretarse en el sentido de que el IVA no devengado y facturado por error al destinatario de las prestaciones e ingresado después en el Tesoro del Estado miembro del lugar de tales prestaciones no puede ser objeto de devolución en virtud de dichas disposiciones. (...)

37. A este respecto, procede señalar que, a falta de normas comunitarias en materia de solicitudes de devolución de tributos, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que pueden formularse tales solicitudes, siempre que dichas condiciones respeten los principios de equivalencia y de efectividad, es decir, que no sean menos favorables que las que se aplique a reclamaciones similares basadas en normas de Derecho interno ni estén estructuradas de una forma que se haga prácticamente imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (véanse, en particular, las sentencias de 17 de junio de 2004, Recheio — Cash & Carry, C-30/02, Rec. p. I-6051, apartado 17, y de 6 de octubre de 2005, MyTravel, C-291/03, Rec. p. I-8477, apartado 17).

38. Ha de recordarse asimismo que la Sexta Directiva no contiene disposición alguna sobre la regularización, por parte de quien expida la factura, del IVA indebidamente facturado. La Sexta Directiva únicamente define, en su artículo 20, los requisitos que deben cumplirse para que el destinatario de la entrega de bienes o de la prestación de servicios pueda regularizar la deducción de los impuestos soportados. En estas circunstancias, corresponde en principio a los Estados miembros determinar las condiciones en que puede regularizarse el IVA indebidamente facturado (véase la sentencia Schmeink & Cofreth y Strobel, antes citada, apartados 48 y 49).

39. A la vista de la jurisprudencia recordada en los dos apartados precedentes, debe admitirse que, en principio, un sistema como el que se cuestiona en el asunto principal en el cual, de un lado, el prestador del servicio que ha pagado por error el IVA a las autoridades tributarias puede solicitar su devolución y, de otro lado, el destinatario de los servicios puede ejercer frente a dicho prestador una acción de Derecho civil para reclamarle las cantidades percibidas en exceso, respeta los principios de neutralidad y de efectividad. Un sistema de esta índole permite al destinatario de los servicios que ha soportado la carga del impuesto facturado por error obtener la devolución de las cantidades indebidamente abonadas.

40. Procede recordar, además, que, según jurisprudencia reiterada, a falta de normativa comunitaria en la materia, la determinación de la regulación procesal destinada a garantizar la salvaguardia de los derechos que el Derecho comunitario genera a favor de los justiciables corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro en virtud del principio de autonomía procesal de los Estados miembros (véanse, en particular, las sentencias de 16 de mayo de 2000, Preston y otros, C-78/98, Rec. p. I-3201, apartado 31, y de 19 de septiembre de 2006, i-21 Germany y Arcor, 0392/04 y 0422/04, Rec. p. I-8559, apartado 57).

41. A este respecto, como alega con razón la Comisión, si la devolución del IVA resulta imposible o excesivamente difícil, en particular en caso de insolvencia del prestador de los servicios, los citados principios pueden exigir que su beneficiario pueda reclamar la devolución directamente a las autoridades tributarias. Por consiguiente, los Estados miembros deben establecer los instrumentos y las normas de procedimiento necesarias para permitir al destinatario de los servicios recuperar el impuesto indebidamente facturado con el fin de respetar el principio de efectividad.

42. Procede, pues, responder a la segunda parte de la segunda pregunta que los principios de neutralidad, de efectividad y de no discriminación no se oponen a una legislación nacional, como la que se cuestiona en el asunto principal, según la cual sólo el prestador de los servicios puede solicitar la devolución de las cantidades indebidamente pagadas en concepto de IVA a las autoridades fiscales y el destinatario de los servicios puede ejercer una acción de Derecho civil para reclamar a dicho prestador las cantidades abonadas en exceso.

Sin embargo, en el caso de que la devolución del IVA resulte imposible o excesivamente difícil, los Estados miembros deben establecer los instrumentos necesarios para permitir a dicho destinatario recuperar el impuesto indebidamente facturado con el fin de respetar el principio de efectividad”.

El sistema italiano, enjuiciado en la Sentencia de referencia, es mucho más estricto que el sistema español, puesto que en él el IVA sólo puede obtenerse de la Hacienda Pública por el repercutidor, y el sujeto repercutido tendrá que ir contra él por vía judicial ordinaria para poder obtener el IVA que se le repercutió de forma indebida. Si el TJUE considera correcto este sistema, no cabe duda de que el sistema español es correcto también, puesto que es más permisivo y habilita tanto al repercutido como al destinatario de la operación que ha soportado el impuesto para solicitar la devolución de ese IVA directamente a la Hacienda Pública, declarando la Sentencia la libertad de los Estados miembros para determinar los procedimientos por los que puedan obtenerse las devoluciones.

La ONGT desestima la solicitud de devolución de no establecidos e indica a la entidad que solicite la devolución de ingresos indebidos, pero no puede la entidad pretender que dicho órgano dé respuesta también a este procedimiento, porque la devolución de ingresos indebidos va más allá del simple acuerdo de devolución de las cantidades que se han repercutido de forma indebida, ya que hay que comprobar el resto de requisitos previstos para ello (como puede ser el ingreso de las cantidades por parte del repercutidos o el resto de los elementos que permitan determinar la existencia de un ingreso indebido), competencias éstas que exceden de las atribuidas a la ONGT, y por ello este órgano se limitó a indicar a la entidad solicitante el carácter indebido de los ingresos efectuados, motivo por el que deben desestimarse las alegaciones de la entidad en este sentido.

Por todo lo expuesto:

Este **TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en Sala, en la presente reclamación económica administrativa,

ACUERDA

desestimarla, procediendo la confirmación de los acuerdos impugnados.

Volver

Final del formulario

Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.