

SUMARIO:

IVA. Devoluciones. Empresarios o profesionales no establecidos. *La mera titularidad del inmueble arrendado no permite considerar que concurra un establecimiento permanente.* Una entidad mercantil residente en Alemania que no realiza ninguna actividad económica en el territorio de aplicación del Impuesto, va adquirir una nave industrial de segunda mano en dicho territorio con la finalidad de arrendársela a otra entidad mercantil que sí se encuentra establecida en el mismo. Para llevar a cabo dicho arrendamiento la mercantil no dispondrá en el territorio de aplicación del Impuesto de otros medios materiales o humanos distintos de la propia nave.

Debe tenerse en cuenta que el TEAC, ha dictaminado que una entidad no establecida en el territorio de aplicación del Impuesto por el mero hecho de ser propietaria de un inmueble cuyo uso cede a su filial en concepto de arrendamiento, no dispone en dicho territorio de un establecimiento permanente.

De esta forma, deberá entenderse que el hecho de que un sujeto no residente mantenga bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título no determina necesariamente que el mismo mantenga un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto cuando la cesión o el arrendamiento del inmueble se efectúe sin disponer en el territorio de aplicación del Impuesto de un conjunto de medios materiales y humanos necesarios para prestar los servicios de arrendamiento de forma independiente, sean estos medios propios o subcontratados. Por tanto, como según manifiesta la entidad, la misma no mantendría en el territorio de aplicación del Impuesto de forma permanente medios materiales y humanos, propios o subcontratados, para el ejercicio de la actividad de arrendamiento de la nave, de manera que, en estas circunstancias, debe concluirse que no dispondrá en dicho territorio de un establecimiento permanente.

Por lo tanto, en el arrendamiento de la nave que va a realizar la entidad para un empresario o profesional que se encuentra establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, el sujeto pasivo de dicho arrendamiento será el arrendatario del mismo en la medida en que la entidad mercantil no se encuentre establecida en dicho territorio.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 11, 20, 69, 84, 92, 114, 115 y 119.

RD 1624/1992 (Rgto IVA), arts. 8 y 31.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 192.bis y 219.bis.

Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo (Disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE), art. 11.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 85, 88, 89 y 117.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 63 y 68.

RD 1619/2012 (Obligaciones de facturación), art. 2.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una entidad mercantil residente en Alemania que no realiza ninguna actividad económica en el territorio de aplicación del Impuesto pero que va adquirir una nave industrial de segunda mano en dicho territorio con la finalidad de arrendársela a otra entidad mercantil que sí se encuentra establecida en el mismo. Para llevar a cabo dicho arrendamiento la consultante no dispondrá en el territorio de aplicación del Impuesto de otros medios materiales o humanos distintos de la propia nave.

Cuestión planteada:

Posibilidad de renuncia a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido por parte del transmitente de la nave. Régimen de deducción y/o devolución aplicable a las cuotas del Impuesto soportadas por la consultante tanto en el período en el que se realice la adquisición de la nave, como en los sucesivos. Posibilidad de usar el NIF emitido por las autoridades alemanas en los arrendamientos de la nave.

Contestación:

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que “estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

(...).”.

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que “son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.”.

En consecuencia, la consultante tendrá la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 dispone que estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las siguientes operaciones:

“22º. A) Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

(...).”.

No obstante, lo anterior se entiende sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992 en cuanto a la renuncia a la exención, de acuerdo con el cual:

“Dos. Las exenciones relativas a los números 20.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción.”.

El desarrollo reglamentario de este precepto se contempla en el artículo 8.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), que dispone lo siguiente:

“1. La renuncia a las exenciones reguladas en los números 20.º y 22.º del apartado uno del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes.

La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles o, en otro caso, que el destino previsible para el que vayan a ser utilizados los bienes adquiridos le habilita para el ejercicio del derecho a la deducción, total o parcialmente.”.

Por otra parte, si la entrega del inmueble objeto de consulta está exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido pero se renuncia a la exención en los términos señalados, con respecto al sujeto pasivo de la operación, se debe tener en consideración lo establecido por el artículo 84 de la Ley 37/1992, que establece lo siguiente:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1º. Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

2º. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

(...)

e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

(...)

- Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.

(...)”.

Por lo tanto, el sujeto pasivo de la entrega de la nave objeto de consulta, en la medida en que se renuncia a la exención en los términos expuestos, será la entidad consultante adquirente de la misma.

3.- Por otra parte, en relación con el arrendamiento de la nave que va a realizar la entidad consultante, el artículo 11.Uno de la Ley 37/1992 dispone que “a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes”.

El apartado dos, ordinal 2º, de dicho artículo establece que, en particular, se considerarán prestaciones de servicios:

“2º. Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empujes o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra”.

En consecuencia, el arrendamiento de la nave por la entidad consultante tendrá la consideración de prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por lo tanto, se encontrará sujeta al mismo.

4.- En relación con el sujeto pasivo del referido arrendamiento, hay que hacer referencia al concepto de establecimiento permanente al que se refiere el artículo 69.Tres de la Ley del Impuesto, que señala que “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.

(...)

g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.”.

Tal y como ha establecido este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 13 de noviembre de 2017, consulta V2915-17, este precepto debe interpretarse a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en particular las sentencias de 4 de julio de 1985, asunto 168/84, Günter Berkholz, de 2 de mayo de 1996, asunto C-231/94, Faaborg-Gelting, de 17 de julio de 1997, asunto C-190/95, ARO Lease BV, de 20 de febrero de 1997, asunto C-260/95, DFDS A/S y de 28 de junio de 2007, asunto C-73/06, Planzer Luxembourg.

De conformidad con esta jurisprudencia para que exista establecimiento permanente es necesario que el mismo se caracterice por una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, con un grado suficiente de permanencia.

Este mismo criterio ha sido consagrado por el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 23 de marzo) en su artículo el artículo 11 que señala, en su apartado segundo, que:

“2. A efectos de la aplicación de los artículos indicados a continuación, se entenderá por «establecimiento permanente» cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica contemplada en el artículo 10 del presente Reglamento, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan prestar los servicios que suministre:

(...)

d) el artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE.”.

Por su parte, el artículo 192 bis de la Directiva del impuesto, traspuesto en el artículo 84.Dos de la Ley 37/1992, señala que:

“A efectos de la presente sección, a un sujeto pasivo que tenga un establecimiento permanente en el territorio de un Estado miembro en que se devengue el impuesto se le considerará como sujeto pasivo no establecido en el territorio de dicho Estado miembro cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) que efectúe una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada en el territorio de ese Estado miembro;

b) que en la entrega de bienes o la prestación de servicios no intervenga ningún establecimiento que tenga el proveedor de servicios en el territorio de ese Estado miembro.”.

Los criterios fijados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y consagrados en el Reglamento 282/2011, del Consejo, deben ser aplicados caso por caso teniendo en cuenta, entre otras circunstancias, la naturaleza de las operaciones que o bien son realizadas por el establecimiento permanente o bien tienen a éste como destinatario efectivo.

Interpretando conjuntamente los preceptos anteriores y en la medida en que la mera explotación de un bien corporal o incorporeal, un bien inmueble en el supuesto objeto de consulta, confiere al que lo explota la condición, a los efectos del impuesto, de empresario o profesional y considerando que las actividades empresariales o profesionales, definidas como tales en el artículo 5.Dos de la Ley 37/1992, implican una ordenación de factores productivos bien materiales o bien humanos, o bien de ambos tipos, con la finalidad de prestar servicios, debe llegarse a la conclusión de que el consultante dispondrá de un establecimiento permanente en el territorio de

aplicación del impuesto cuando éste constituya un establecimiento, distinto de la sede de actividad económica del consultante, que tenga un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan prestar los servicios de los que se trate.

Tratándose la operación objeto de consulta de un servicio de arrendamiento de un bien inmueble, para cuya provisión basta la titularidad del bien objeto de explotación y, en su caso, la subcontratación de la gestión del propio arrendamiento o la subcontratación de los servicios de mediación necesarios para el desarrollo de dicha actividad, debe concluirse que, dado que dicho bien constituye una estructura productiva adecuada para la prestación del servicio de arrendamiento y que, presumiblemente, tendrá un grado suficiente de permanencia en el territorio de aplicación del impuesto, podría concluirse que el propio bien inmueble constituye un establecimiento permanente de la consultante en dicho ámbito espacial.

No obstante lo anterior, debe tenerse en cuenta que el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC, en adelante), en su resolución de 20 de octubre de 2016, ha dictaminado que una entidad no establecida en el territorio de aplicación del Impuesto por el mero hecho de ser propietaria de un inmueble cuyo uso cede a su filial en concepto de arrendamiento, no dispone en dicho territorio de un establecimiento permanente.

En la citada Resolución el TEAC, establece que reitera el criterio ya señalado en su Resolución de 19 de julio de 2012 en el que estableció que una entidad no establecida en el territorio de aplicación del Impuesto no dispone de un establecimiento permanente por ser destinataria de servicios de almacenamiento sin ser propietaria de un derecho de uso o arrendamiento del propio almacén. Este criterio ha sido reiterado por este Centro directivo entre otras, en su contestación vinculante de 22 de abril de 2008, número V0842-08, o la más reciente de 12 de mayo de 2017, número V1145-17.

El TEAC analiza los requisitos establecidos por la normativa comunitaria y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea para considerar la existencia de un establecimiento permanente, esto es, presencia física, permanencia, realización efectiva de una actividad económica y fundamentalmente, el mantenimiento de un conjunto de medios humanos y técnicos suficientes para prestar los servicios de forma independiente y estable o con continuidad.

Estos criterios evidencian que una entidad no establecida no dispone de un establecimiento permanente por el mero hecho de ser destinataria de servicios, como los servicios de almacenamiento analizados en la Resolución de 19 de julio de 2012. No obstante, en su Resolución de 20 de octubre de 2016 este mismo análisis lo realiza desde la perspectiva de que es la propia entidad no residente quien efectúa una actividad económica por la que presta servicios de arrendamiento sujetos al Impuesto, supuesto distinto al de la Resolución de 19 de julio de 2012 en el que analiza la existencia de un establecimiento permanente por ser la entidad no residente destinataria de servicios de almacenamiento o de arrendamiento sujetos al Impuesto prestados por otra entidad independiente.

No obstante, en ambos supuestos el TEAC vincula la existencia del establecimiento permanente con el mantenimiento de un conjunto de medios materiales y humanos para el desarrollo de la actividad económica en cuestión.

En efecto, el TEAC establece que “la mera titularidad del inmueble arrendado a la filial de la reclamante no permite considerar que concorra 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.”.

De esta forma, a pesar de la realización de una actividad económica como es la explotación de un bien inmueble en arrendamiento, de forma permanente si no puede probarse que disponga, aunque sea de forma indirecta o subcontratada, de medios humanos para el desarrollo de la actividad no dispondrá de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto.

En consecuencia, en supuestos similares a los establecidos en la referida Resolución deberá entenderse que no será de aplicación lo dispuesto en la letra g) el artículo 69.Tres de la Ley 37/1992, de tal forma que el hecho de que un sujeto no residente mantenga bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título no determina necesariamente que el mismo mantenga un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto cuando la cesión o el arrendamiento del inmueble se efectúe sin disponer en el territorio de aplicación del Impuesto de un conjunto de medios materiales y humanos necesarios para prestar los servicios de arrendamiento de forma independiente, sean estos medios propios o subcontratados.

Por tanto, según manifiesta la entidad consultante, la misma no mantendrá en el territorio de aplicación del Impuesto de forma permanente medios materiales y humanos, propios o subcontratados, para el ejercicio de la actividad de arrendamiento de la nave, de manera que, en estas circunstancias, debe concluirse que no dispondrá en dicho territorio de un establecimiento permanente.

En este sentido, el artículo 84 de la Ley 37/1992 dispone que serán sujetos pasivos del Impuesto:

“(…)

2º. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto.

No obstante, lo dispuesto en esta letra no se aplicará en los siguientes casos:

a') Cuando se trate de prestaciones de servicios en las que el destinatario tampoco esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, salvo cuando se trate de prestaciones de servicios comprendidas en el número 1º del apartado uno del artículo 69 de esta Ley.

(...).

Por lo tanto, en el arrendamiento de la nave objeto de consulta que va a realizar la entidad consultante para un empresario o profesional que se encuentra establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, el sujeto pasivo de dicho arrendamiento será el arrendatario del mismo en la medida en que la entidad consultante, conforme a los criterios señalados, no se encuentre establecida en dicho territorio.

5.- Por lo que respecta a la deducibilidad de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por la entidad consultante en la adquisición de la nave, así como en los períodos posteriores en los que la destine a su arrendamiento, debe señalarse que el derecho a la deducción del Impuesto está regulado en el Capítulo I del Título VIII (artículos 92 a 114) de la Ley.

En cuanto al concreto procedimiento a seguir para obtener la devolución de las cuotas soportadas, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 27 de febrero de 2020, número V0484-20, hay que analizar si resulta procedente el regulado en el artículo 119 de la Ley del Impuesto, dada la condición de la consultante como no establecida en el territorio de aplicación del Impuesto a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, pero sí en la Comunidad, o bien el procedimiento general de devolución regulado en el artículo 115 de la misma norma.

De conformidad con el artículo 115 de la Ley 37/1992:

“Uno. Los sujetos pasivos que no hayan podido hacer efectivas las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 99 de esta Ley, por exceder la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año.

Dos. No obstante, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 116 de esta Ley.

(...).

Por otra parte, el citado artículo 119 de la Ley establece que:

“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.

(...).".

El procedimiento anterior para la solicitud de la devolución de las cuotas correspondientes es objeto de desarrollo en el artículo 31 del Reglamento del impuesto aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre).

En consecuencia, y toda vez que la entidad consultante tiene la condición de empresario o profesional y sujeto pasivo respecto de la entrega de la nave por aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo, no se cumpliría la condición del artículo 119.Dos.3º de la Ley para seguir este procedimiento de devolución por lo que deberá efectuar la solicitud de devolución, en su caso, por el procedimiento general regulado en el artículo 115 de la Ley.

Lo anterior debe entenderse sin perjuicio que, una vez se realice la entrega de la nave por la que es sujeto pasivo por inversión, y que es precisamente la operación que le excluye del procedimiento de devolución del artículo 119, en caso que soporte otras cuotas del Impuesto por la adquisición de bienes y servicios en relación con la actividad de arrendamiento de las que no sea sujeto pasivo por inversión, deba acudir al procedimiento regulado en el citado artículo 119 de la Ley, siempre que se cumplan el resto de condiciones prescritas por dicho artículo para acudir a este procedimiento de devolución.

Tal y como se señala en la contestación vinculante de 19 de junio de 2019, número V1470-19, es importante precisar que el análisis de la concurrencia de los requisitos exigidos por el artículo 119 de la Ley debe producirse durante un espacio temporal definido, en concreto, el periodo al que se refiere la solicitud de devolución a no establecidos.

A este respecto, debe señalarse que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 31.3 del Reglamento del Impuesto: "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."

6.- En relación con la forma de facturar y el uso del Número de Identificación Fiscal (NIF) asignado a la entidad consultante en las facturas que, en su caso, tenga que emitir por el arrendamiento de la nave, debe señalarse, tal y como ha manifestado este Centro directivo en la referida consulta V0484-20, que habrá que estar a lo previsto en la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre (EDL 2006/310570), relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Directiva IVA), que en su artículo 219 bis, en la redacción dada por el apartado 2 del artículo 1 de la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, con efectos a partir del 1 de enero de 2019, dispone lo siguiente:

"1. La facturación estará sujeta a las normas que se apliquen en el Estado miembro en que se considere efectuada la entrega de bienes o la prestación de servicios, conforme a lo dispuesto en el título V.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, la facturación estará sujeta a las normas siguientes:

a) las normas aplicables en el Estado miembro en el que el proveedor o prestador haya establecido la sede de su actividad económica o en el que disponga de un establecimiento permanente desde el que realice la entrega o la prestación o, en ausencia de dicha sede o establecimiento permanente, el Estado miembro en el que el proveedor tenga su domicilio permanente o su residencia habitual, toda vez que:

i) el proveedor o prestador no esté establecido en el Estado miembro en que se considere efectuada la entrega de los bienes o la prestación de los servicios conforme a lo dispuesto en el título V, o su establecimiento en ese Estado miembro no intervenga en la entrega de bienes o la prestación de servicios a tenor del artículo 192 bis, letra b), y el deudor del IVA sea la persona a la que se entreguen los bienes o se presten los servicios salvo que sea el cliente quien expida la factura (autofacturación);

ii) se considere que la entrega de bienes o la prestación de servicios no se efectúa en la Comunidad, conforme a lo dispuesto en el título V;

b) las normas aplicables en el Estado miembro en el que esté identificado el proveedor o prestador que se acoja a uno de los regímenes especiales a los que se refiere el título XII, capítulo 6.

3. Los apartados 1 y 2 del presente artículo se aplicarán sin perjuicio de los artículos 244 a 248.”.

De acuerdo con la normativa armonizada, por tanto, con carácter general, las obligaciones de facturación se regirán por lo dispuesto en el Estado Miembro en el que se considere realizada la operación en cuestión, sin perjuicio de aplicarse la normativa de facturación del Estado Miembro en el que el prestador esté establecido cuando la operación se entiende realizada en un Estado Miembro en que dicho prestador no esté establecido y aplique la regla de inversión del sujeto pasivo, tal como ocurre en el particular planteado en el escrito de consulta.

En el caso objeto de consulta, la normativa de facturación aplicable será la correspondiente al Estado miembro de establecimiento de la consultante, esto es, la normativa alemana dado que Alemania es el Estado Miembro en el que el prestador tiene establecida su sede de actividad.

En este mismo sentido, el apartado 3, del artículo 2 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre), dispone que:

“3. La obligación de expedir factura a que se refieren los apartados anteriores, se ajustará a las normas establecidas en este Reglamento, en los siguientes supuestos:

a) Cuando la entrega de bienes o la prestación de servicios a que se refiera se entienda realizada en el territorio de aplicación del Impuesto, salvo en los siguientes supuestos:

a') Cuando el proveedor del bien o prestador del servicio no se encuentre establecido en el citado territorio, el sujeto pasivo del Impuesto sea el destinatario para quien se realice la operación sujeta al mismo y la factura no sea expedida por este último con arreglo a lo establecido en el artículo 5 de este Reglamento.

(...).”.

En consecuencia, con lo expuesto, este Centro directivo no sería competente para pronunciarse sobre los requisitos formales que deben observar las facturas que deban expedirse conforme a las normativas de otros Estados miembros.

7.- Finalmente, tal y como se ha expuesto en los apartados anteriores de la presente contestación, una vez realizada la adquisición de la nave, el consultante perdería la condición de sujeto pasivo a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido toda vez que, al tener la consideración de no establecido, el sujeto pasivo del arrendamiento que se va a llevar a cabo es el destinatario, empresario o profesional, por aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo.

En todo caso, en relación al detalle de cada una de las obligaciones formales que el consultante ha de cumplir, debe señalarse que, de conformidad con los artículos 85, 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18 de diciembre), así como los artículos 63 a 68 del Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE del 5 de septiembre), relativos a la información y asistencia tributaria y, en concreto, a las consultas tributarias escritas, este Centro directivo es competente para la contestación a las consultas tributarias escritas respecto del “régimen y la clasificación o calificación tributaria” que en su caso corresponda a los obligados tributarios consultantes.

De acuerdo con el artículo 117 de la Ley General Tributaria, corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a través de los órganos que desarrollan las funciones de gestión tributaria, el ejercicio de las actuaciones de información y asistencia tributaria y, en concreto, en cuanto a la forma en que debe darse cumplimiento a las obligaciones formales derivadas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

A estos efectos, podrá contactar con la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el teléfono general de información tributaria: 901-33-55-33; o a través de su sede electrónica: <http://www.aeat.es>.

8.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: sitio Internet del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas