BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ051664

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de junio de 2013

Vocalía 4.^a

R.G. 1792/2011

SUMARIO:

IVA. Devoluciones. Devolución a no establecidos. En el caso presente, la Oficina Nacional de Gestión de Tributaria, desestima la solicitud de devolución porque entiende que la entidad ha realizado una prestación de servicios sujeta y exenta al Impuesto de conformidad con el art. 22 de la Ley 37/1992 (Ley IVA) -transporte internacional de pasajeros- que impide que se pueda acoger al procedimiento de devolución especial a no establecidos. En concreto, se indica que la entidad, ha realizado transporte internacional de pasajeros marítimo o aéreo, incumpliendo así el requisito exigido en el art. 119.Dos.2º.b) de la misma Ley 37/1992 (Ley IVA). Pues bien, este Tribunal no comparte la postura de la Oficina Gestora en cuanto a la imposibilidad de la entidad de acogerse al procedimiento de devolución previsto para los no establecidos en el art. 119 de la Ley 37/1992 (Ley IVA). Así, argumenta que el art. 15 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), regulaba las exenciones en operaciones de exportación fuera de la Comunidad, de las operaciones asimiladas y de los transportes internacionales; en concreto, entre otras, contemplaba la exención de las entregas de bienes destinadas al avituallamiento de aeronaves destinadas esencialmente al tráfico internacional remunerado. En efecto, la transposición de este art. 15 a la Ley 37/1992 (Ley IVA) se efectuó entre los arts. 21 y 22, y aunque la Decimotercera Directiva 86/560/CEE del Consejo, consideraba que las operaciones realizadas en el TAI que no excluían del derecho a la devolución por el procedimiento especial eran, entre otras, las exentas por el art. 15 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), el art. 119 de la Ley 37/1992 (Ley IVA) prevé que las operaciones realizadas en el TAI que no excluyen del derecho a la devolución son las de los arts. 21, 23, 24 y 64 de dicha Ley. No incluye el art. 22, aun cuando éste es transposición también del art. 15 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme) y la Decimotercera Directiva 86/560/CEE del Consejo acepta todas las operaciones del art. 15 (salvo una excepción contemplada para el art. 15.2, que no resulta aplicable al presente caso).

Por todo lo expuesto, este Tribunal considera que las exenciones en operaciones asimiladas a exportaciones reguladas en el art. 22, deben asimilarse a las exportaciones también en cuanto a la posibilidad de solicitar la devolución al amparo del art. 119 de Ley 37/1992 (Ley IVA).

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 21, 22, 23, 24, 64, 70, 115, 119 y 164.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), arts. 15 y 17.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 148.

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

Decimotercera Directiva 86/560/CEE del Consejo (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 territorio de la Comunidad), art. 1.

RESOLUCIÓN:

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada (20/06/2013), 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 de 17 de diciembre General Tributaria, pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesta por X con número de identificación ..., actuando en su nombre y representación Y, S.A. y actuando a su vez, en su nombre y representación D. ... y con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra la resolución desfavorable del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo nº ... de denegación de la 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, y relativas al período anual del ejercicio 2008, por importe de 102.234,76 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

La entidad solicitante X presentó con fecha 30 de junio de 2009 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, modelo 361, correspondiente al período anual del ejercicio 2008 y por importe de 102.234,76 euros.

Por acuerdo nº ..., de 20 de julio de 2010, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria-IVA No Residentes del Departamento de Gestión Tributaria, deniega la solicitud de devolución mencionada por los siguientes motivos:

1. Que de acuerdo con la Ley 37/1992, artículo 119. Dos 2º, para solicitar la devolución del IVA soportado en el territorio de aplicación del impuesto, por empresarios o profesionales no establecidos, es requisito imprescindible que el solicitante no haya realizado durante el período al que se refiere la solicitud operaciones sujetas al mismo distintas de aquellas en las que los sujetos pasivos del impuesto sean los destinatarios de las mismas o de los servicios de transporte y los servicios accesorios a los transportes exentos del impuesto en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de la citada Ley.

2. Que el transporte internacional de pasajeros marítimo o aéreo es una prestación de servicios exenta por el artículo 22 de la Ley 37/1992 y por lo tanto no está comprendida entre las exenciones expresamente previstas por el artículo 119 de la Ley del IVA.

3. La entidad tiene la condición de sujeto pasivo de IVA, por lo que debe cumplir con las formalidades exigidas en el artículo 164 de la Ley del IVA.

4. Asimismo, las tasas aeroportuarias de seguridad son liquidadas a las entidades por cuenta de los viajeros que son los auténticos sujetos pasivos de dichas tasas (y del IVA) por lo que, sin perjuicio de la asignación de costes efectuada mediante precio, dichas cuotas de IVA no son deducibles por parte de la entidad ya que no son los destinatarios de las cuotas de IVA.

El acuerdo de denegación de la solicitud de devolución, fue notificado a la entidad el día 30 de julio de 2010.

Segundo.

Contra el acuerdo de denegación de la solicitud de devolución descrito en el antecedente anterior, la entidad interpone con fecha 30 de agosto de 2010 recurso de reposición.

La Oficina Nacional de Gestión Tributaria, dicta acuerdo de desestimación del recurso de reposición, con fecha 22 de octubre 2010, en el que se ratifica en los fundamentos jurídicos expuestos en el acuerdo de denegación de la solicitud de devolución de las cuotas soportadas.

Dicha resolución desfavorable del recurso de reposición fue notificada a la entidad el día 2 de noviembre de 2010.

Tercero.

La entidad X interpone con fecha 30 de noviembre de 2010, la reclamación económico administrativa en única instancia que se examina ante este Tribunal Económico Administrativo Central, contra la resolución desfavorable del recurso de reposición descrito en el antecedente anterior.

Notificada la puesta de manifiesto del expediente, la entidad presenta con fecha 27 de mayo de 2011, escrito en el que en síntesis expone las siguientes alegaciones:

1. La entidad no está registrada a efectos de IVA en España al no realizar ninguna actividad por la que sea sujeto pasivo de IVA.

2. La Administración Tributaria española ha negado el derecho a la devolución por incumplimiento de los requisitos formales.

3. Las facturas aportadas cumplen todos los requisitos formales para que la entidad pueda ejercer su derecho a la deducción y por tanto a la solicitud de devolución del IVA.

4. Las actividades que originan el derecho a la devolución son directa y exclusivamente de ámbito comercial, y se corresponden con gastos necesarios para el ejercicio de la actividad.

5. La entidad tiene derecho a la devolución de las cuotas del IVA soportadas por el procedimiento especial regulado en el artículo 119 de la Ley del IVA.

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 y en el RD 52/2005 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria, de aplicación a este procedimiento.

La cuestión a resolver por este Tribunal Económico-Administrativo Central consiste en determinar si es ajustada a derecho la resolución desestimatoria del recurso de reposición, que confirma el acuerdo dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria IVA - No Residentes, denegatorio de la 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.

Segundo.

De los documentos que obran en el expediente se deriva que la entidad X presentó la solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al período anual del ejercicio 2008 a través del procedimiento especial previsto para la devolución del IVA soportado en territorio de aplicación del Impuesto por empresarios o profesionales no establecidos de conformidad con el artículo 119 de la Ley 37/1992, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La Oficina Nacional de Gestión Tributaria dicta acuerdo denegatorio de la solicitud de devolución ya que de la documentación existente en la Oficina, se deduce que el solicitante ha realizado la prestación del servicio de transporte internacional de pasajeros por lo que la devolución del IVA solicitada en ese período debería en todo caso, tramitarse de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 115 de la Ley del IVA, una vez cumplimentados los requisitos del artículo 164 de la Ley, y no por el procedimiento especial del artículo 119 de la Ley del Impuesto.

La devolución de las cuotas a los sujetos no establecidos, constituye un derecho que la Sexta Directiva Comunitaria 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, regula en su artículo 17 en los siguientes términos:

1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.
2. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas : (...)
3. Los Estados miembros concederán igualmente a todos los sujetos pasivos el derecho a la deducción o a la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que se enuncian en el apartado 2, siempre que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades: (...)
4. El Consejo procurará adoptar antes del 31 de diciembre de 1977, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, las modalidades de aplicación comunitarias por las que deban efectuarse las devoluciones, conforme al apartado 3, en favor de los sujetos pasivos que no estén establecidos en el interior del país. Hasta la entrada en vigor de dichas modalidades de aplicación comunitaria, los Estados miembros determinarán por sí mismo las modalidades por las que deba efectuarse la devolución.
(....)".

En cumplimiento de este mandato, en España se adoptaron los artículos 119 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, y 31 del Real Decreto 1624/1992 de 29 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento del impuesto

Dispone el artículo 119 de la Ley 37/1992 reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"Uno. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, en quienes concurren los requisitos previstos en el apartado siguiente, podrán ejercitar el derecho a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan satisfecho o, en su caso, les haya sido repercutido en dicho territorio, con arreglo a lo establecido en este artículo.

(...)

Dos. Son requisitos para el ejercicio del derecho a la devolución a que se refiere este artículo:

1.º Que los empresarios o profesionales que pretendan ejercitarlo estén establecidos en la Comunidad, en Canarias, Ceuta o Melilla, o en otros territorios terceros.

(...)

2.º Que durante el período a que se refiere la solicitud no hayan realizado en el territorio de aplicación del impuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas a este distintas de las que se relacionan a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del impuesto sean los destinatarios de ellas, según lo dispuesto en los números 2.º, 3.º y 4.º del artículo 84.uno de esta Ley.

b) Los servicios de transporte y los servicios accesorios a los transportes, exentos del impuesto en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de esta Ley.

3.º Que, durante el período a que se refiere la solicitud, los interesados no hayan sido destinatarios de entregas de bienes ni de prestaciones de servicios de las comprendidas en los números 6.º y 7.º del artículo 70.uno y en los artículos 72, 73 y 74 de esta Ley, sujetas y no exentas del impuesto y respecto de las cuales tengan dichos interesados la condición de sujetos pasivos en virtud de lo dispuesto en los números 2.º y 4.º del artículo 84.uno de esta Ley.

(...)

Nueve. La Administración tributaria podrá exigir a los interesados la aportación de la información y 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 los apartados cuatro y cinco de este artículo.

Diez. Reglamentariamente se determinará el procedimiento para solicitar las devoluciones a que se refiere este artículo."

Es decir, los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, tienen derecho a la devolución de las cuotas soportadas o satisfechas en el territorio de aplicación del impuesto, siempre que cumplan con todos y cada uno de los requisitos exigidos en el transcrito artículo 119 de la Ley del Impuesto, y de conformidad con el procedimiento regulado en el artículo 31 del Real Decreto 1624/1992 que aprueba su reglamento.

Dichos requisitos se sintetizan en :

Que las personas que pretenden ejercitarlo estén establecidas en la Comunidad Europea, Canarias, Ceuta o Melilla o, si esto no ocurre, se acredite la reciprocidad en el territorio en que se encuentre establecido a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto.

Que en el periodo a que se refiere la solicitud, el empresario o profesional sólo haya realizado en el territorio de aplicación del impuesto entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del impuesto sean los destinatarios de las mismas, es decir, se produzca la inversión del sujeto pasivo; o servicios de transporte y servicios accesorios al transporte en los que concurren las condiciones para aplicar las exenciones en exportaciones, zonas francas, depósitos francos, regímenes aduaneros y fiscales, o aquéllos cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones.

Entre los requisitos exigidos para la devolución de las cuotas del IVA soportadas, por este procedimiento especial a no establecidos, se encuentra el que durante el período a que se refiere la solicitud no hayan realizado en el territorio de aplicación del impuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas a éste distintas de las que se relacionan a continuación en dicho apartado Dos. 2º. del artículo 119 de la Ley.

En el caso presente, la Oficina Nacional de Gestión de Tributaria, desestima la solicitud de devolución porque de la documentación que obra en su poder, se pone de manifiesto que la entidad ha realizado una prestación de servicios sujeta y exenta al Impuesto sobre el Valor Añadido de conformidad con el artículo 22 de la Ley 37/1992 reguladora del IVA (transporte internacional de pasajeros) que impide que se pueda acoger al procedimiento de devolución especial a no establecidos. En concreto, se indica que la entidad ha realizado transporte internacional de pasajeros marítimo o aéreo, operaciones exentas por aplicación de lo previsto en el artículo 22 de la Ley del Impuesto, incumpléndose de esta forma el requisito exigido en el artículo 119.Dos.2º.b).

Examinada la documentación que obra en el expediente administrativo, se desprende que la entidad se dedica al transporte aéreo internacional de pasajeros, habiendo realizado durante el ejercicio 2008 (que es el relativo a la solicitud de devolución) vuelos entre España e Italia.

Dispone el artículo 70 de la Ley 37/1992 reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios:

"Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto los siguiente servicios:

(...)

2º Los de transporte, distintos de los referidos en el artículo 72 de esta Ley, por la parte del trayecto que transcurra en el mismo, tal y como éste se define en el artículo 3º de esta Ley.
(...)"

De conformidad con lo anterior, el transporte efectuado por la entidad solicitante, consistente en transporte internacional de pasajeros por vía aérea (distinto del transporte intracomunitario de bienes) estará sujeto por la parte del trayecto que transcurra en el territorio de aplicación del impuesto (territorio peninsular español, Islas Baleares y 12 millas de mar territorial). El resto del trayecto tributará en donde se realice, de acuerdo con su legislación.

Además de lo anterior, el artículo 22.Trece de la Ley 37/1992 reguladora del IVA, dispone:

"Estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

(...)

Trece. Los transportes de viajeros y sus equipajes por vía marítima o aérea procedentes de o con destino a un puerto o aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del impuesto"

Respecto de esta cuestión, este Tribunal no comparte la postura de la Oficina Gestora en cuanto a la imposibilidad de la entidad de acogerse al procedimiento de devolución previsto para los no establecidos en el artículo 119 de la Ley del IVA, y ello por los motivos que se exponen a continuación.

El artículo 1 de la Decimotercera Directiva del Consejo 86/560/CEE, relativa a las modalidades de devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad, entiende por "sujeto pasivo no establecido en el territorio de la Comunidad, al sujeto pasivo enunciado en el apartado 1 del artículo 4 de la Directiva 77/388/CEE que, durante el periodo al que se refiere el apartado 1 del artículo 3 de la presente Directiva, no haya tenido en dicho territorio ni la sede de su actividad económica ni un establecimiento permanente desde el que se efectúen las operaciones ni, en defecto de sede o establecimiento permanente, su domicilio o su residencia habitual, y que no haya efectuado en el mismo periodo ninguna entrega de bienes o prestación de servicios que pueda considerarse efectuada en el Estado miembro a que se refiere el artículo 2, con excepción de : a) las prestaciones de transporte, y las prestaciones de servicios accesorios a estas prestaciones de transporte, exentas en virtud de lo dispuesto en la letra i) del apartado 1 del artículo 14, del artículo 15, o de las letras B, C y D del apartado 1 del artículo 16 de la Directiva 77/388/CEE (...)"

Este artículo 15 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, regulaba las exenciones en operaciones de exportación fuera de la Comunidad, de las operaciones asimiladas y de los transportes internacionales; en concreto, entre otras, contemplaba la exención de las entregas de bienes destinadas al avituallamiento de aeronaves destinadas esencialmente al tráfico internacional remunerado. Esta exención se contempla actualmente en el artículo 148 de la Directiva 2006/112/CE.

En efecto, la transposición de este artículo 15 a la LIVA se efectuó entre los artículos 21 y 22, y aunque la Decimotercera Directiva consideraba que las operaciones realizadas en el TAI que no excluían del derecho a la devolución por el procedimiento especial eran, entre otras, las exentas por el artículo 15 de la Directiva, el artículo 119 de la LIVA prevé que las operaciones realizadas en el TAI que no excluyen del derecho a la devolución son las de los artículos 21, 23, 24 y 64 de la LIVA. No incluye el artículo 22, aun cuando éste es transposición también del artículo 15 de la Sexta Directiva y la Decimotercera Directiva acepta todas las operaciones del artículo 15 (salvo una excepción contemplada para el artículo 15.2, que no resulta aplicable al presente caso).

Por todo lo expuesto, este TEAC considera que en cuanto a las exenciones en operaciones asimiladas a exportaciones reguladas en el artículo 22, deben asimilarse a las exportaciones también en cuanto a la posibilidad de solicitar la devolución al amparo del artículo 119 de Ley del IVA.

Sentado lo anterior, este Tribunal declara el derecho de la entidad a solicitar la devolución mediante el procedimiento previsto en el artículo 119 de la Ley del IVA, para determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, no resultando excluida por la realización de las operaciones a que se refiere el artículo 22.Trece LIVA.

Procede en consecuencia anular el acuerdo impugnado y devolver el expediente a la Oficina Gestora, para que se pronuncie sobre la procedencia de la devolución solicitada.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, vista la reclamación económico administrativa interpuesta por X, con número de identificación ... contra la resolución desfavorable del recurso de reposición de referencia,

ACUERDA

estimarla en los términos señalados en el fundamento de derecho segundo "in fine" de la presente resolución.

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