

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ054527

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de mayo de 2014

Vocalía 5.^a

R.G. 4895/2011

SUMARIO:

IVA. Devolución a no establecidos. 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 dicho territorio, siempre que cumplan con todos y cada uno de los requisitos exigidos en el art. 119 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), y de conformidad con el procedimiento regulado en el art. 31 del RD 1624/1992 (Rgto IVA). Entre los requisitos exigidos 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 en el apdo. Dos. 2º del mencionado art. 119 de la Ley 37/1992 (Ley IVA). En el caso presente, se desestima la solicitud de devolución porque la entidad ha subcontratado con otra entidad también no establecida en el territorio de aplicación del Impuesto, la realización en el territorio de aplicación del Impuesto de una ejecución de obra con aportación de materiales sujeta a IVA español, resultando ser sujeto pasivo del Impuesto el destinatario, por las reglas de inversión del sujeto pasivo previstas en el art. 84.Uno.2º de la Ley 37/1992 (Ley IVA), sin que pueda solicitar la devolución por el régimen especial a no establecidos previsto en el art.119 de la misma Ley. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

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

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 194.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, vista la reclamación económico-administrativa que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, promovida por la entidad MARTIFER SOLAR, S.A., actuando en su nombre y representación D. Óscar Adérito Da Costa Barros, con domicilio a efectos de notificaciones en Zona Industrial de Oliveira de Frades, 3680-170 de OLiveria de Frades, Portugal, interpuesta en fecha 23 de junio de 2011 contra la resolución desfavorable a un recurso de reposición de fecha 19 de mayo de 2011 de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, No Establecidos, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, interpuesto contra el acuerdo de denegación de devolución de fecha 15 de diciembre de 2010 de la misma Oficina, 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 01-2009/12-2009, por importe de 29.442,01 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

La entidad solicitante presentó 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, por importe de 29.442,01 euros, referida al periodo 01-2009 / 12-2009.

Con fecha 15 de septiembre de 2010 se emite requerimiento por la Jefa del Área Ejecutiva de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, solicitando lo siguiente:

- Aclaración detallada de las operaciones realizadas en España, así como destino de los bienes y/o servicios adquiridos cuya devolución de IVA se solicita. Prueba de que los servicios recibidos o bienes adquiridos en España están afectos a operaciones que dan derecho a la devolución, según establece el art.119 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido (la acreditación de la afectación se realizará mediante contratos y facturas relativas a dichos servicios y adquisiciones o por los medios admisibles en Derecho que el solicitante pueda aportar).

- Justificar y aclarar su condición de no establecida en el territorio de aplicación del IVA español, ya que las facturas cuya copia electrónica ha aportado, están relacionadas con un bien inmueble (planta solar). Si está

construyendo una planta solar en España deberá justificar la duración de las obras. Para ello ha de aportar los contratos con sus clientes y las facturas emitidas a los mismos.

- Aportar las facturas recibidas y el contrato con la empresa Fertigre Moldagem De Ferro, S.A. con NIF: PT505197472 por los trabajos que ha realizado esta última.

El interesado en atención al requerimiento, señala que la sociedad MATIFER SOLAR, S.A. ha realizado distintas actividades en España durante el ejercicio 2009 relativas a diferentes proyectos que se detallan según facturas emitidas a su único cliente en España, MARTIFER SOLAR SISTEMAS SOLARES, S.A.:

- Prestación de servicios de consultoría y "Project Management" en los dominios técnicos de Ingeniería, Técnico, Operacionales, geólogo, topógrafo, entre otros, en relación con la gestión de parques solares en funcionamiento instalados en España.

- Servicios de sustitución de módulos del parque solar fotovoltaico de Escúzar (Granada), con una duración del trabajo inferior al año.

- Contratos de suministro de módulos fotovoltaicos y montaje y contratos de construcción de zapatas.

Señala que respecto de los contratos de construcción de zapatas y suministro y montaje de módulos fotovoltaicos relativos a los dos parques solares de Moratalla, no existe establecimiento permanente puesto que la duración de los mismos no excede de doce meses.

Aclara su condición de no establecido en el territorio de aplicación del impuesto y señala que realiza operaciones sobre bienes inmuebles en el territorio de aplicación del impuesto y que sus clientes se encuentran establecidos en dicho territorio, por lo que en aplicación de las reglas de inversión el sujeto pasivo es el destinatario de la operación.

Segundo.

Con fecha 15 de diciembre de 2010 se emite acuerdo de denegación por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, señalando que no concurren los requisitos establecidos en el artículo 119.Dos de la Ley por los siguientes motivos:

- Que la entidad solicitante ha realizado en el territorio de aplicación del impuesto operaciones distintas de las previstas en el artículo 119, por lo que no puede acogerse al régimen especial de devoluciones a no establecidos, sin perjuicio de su deber de regularizar su situación tributaria en relación con las cuotas devengadas.

- Según la documentación aportada, la sociedad MARTIFER SOLAR, S.A. subcontrató con la empresa Fertigre û Moldagem de Ferro, S.A. la realización en el territorio de aplicación del impuesto de una ejecución de obra con aportación de materiales (entrega de bienes) operación sujeta a IVA español resultando ser sujeto pasivo de la misma por el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo según las reglas del artículo 84.Uno.2º.

Tercero.

Contra el acuerdo anterior el interesado interpone recurso de reposición, alegando que la oficina gestora no puede considerar la aplicación de las reglas de inversión del sujeto pasivo por las operaciones realizadas por FERTIGRE MOLDAGEM DE FERRO, S.A. (Portugal) con MARTIFER SOLAR, S.A. (Portugal), cuando esta oficina y sobre este contribuyente ha resuelto considerarlo como sujeto pasivo a efectos de IVA de las operaciones que el mismo ha recibido de otros proveedores no establecidos, por la regla de inversión del sujeto pasivo.

La Oficina Nacional de Gestión Tributaria desestima el recurso de reposición por los siguientes motivos:

- Señala que la ejecución de obra realizada por la sociedad FERETIGRE consistió en una ejecución de obra con aportación de materiales, teniendo la consideración de entrega de bienes según los artículos 8 y 11 de la Ley de IVA, siendo el lugar de realización del hecho imponible el territorio de aplicación del impuesto.

- Al tratarse de una operación efectuada por un no establecido a otro no establecido y no ser de aplicación ninguno de los supuesto previstos en el artículo 84.2 de exclusión de la regla de inversión del sujeto pasivo, el sujeto pasivo de la operación sería el destinatario, es decir, MARTIFER, independientemente de que FERTIGRE, a su vez, sea sujeto pasivo por otras operaciones realizadas por otras compañías.

La Resolución se notifica el 26 de mayo de 2011.

Cuarto.

El 23 de junio de 2011 interpone reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central. El interesado formula, mediante escrito de fecha 1 de diciembre de 2011 las siguientes alegaciones:

- Que la sociedad MARTIFER SOLAR, S.A. realizó distintas actividades relativas a dos plantas fotovoltaicas de MORATALLA (Murcia), que incluyen la suscripción de contratos de suministro de módulos fotovoltaicos y montaje, y contratos de construcción de zapatas con MARTIFER SOLAR SISTEMAS SOLARES, S.A. domiciliada en Las Rozas, contratista principal y responsable de los dos parques solares.

- Que los bienes y servicios adquiridos cuya devolución se solicita están relacionados con dichos proyectos.

- Que respecto de los contratos de construcción de zapatas y de suministro y montaje de módulos no existe establecimiento permanente ya que la duración de los mismos no excede de 12 meses.

- Que MARTIFER realiza operaciones en el territorio de aplicación del impuesto sobre bienes inmuebles y sus clientes se encuentran establecidos en dicho territorio, por lo que el sujeto pasivo es el destinatario final, que debe ingresar el impuesto, teniendo la reclamante derecho a la deducción de las cuotas.

- Que no realiza entregas de bienes distintas a las facturas emitidas al cliente final establecido y que corresponde al supuesto del artículo 84.Uno de la Ley.

- Resulta incongruente utilizar la condición de no establecido de uno de los proveedores, para limitar la deducibilidad de todas las facturas soportadas por MARTIFER por el sólo hecho de haber tenido uno o varios supuestos de entregas de bienes por un proveedor no establecido.

- Falta de motivación del acuerdo de resolución. Señala que el contenido de las dos resoluciones no permite conocer las causas por las que la Administración ha optado por considerar la existencia del incumplimiento sobre los requisitos del artículo 119, siendo la interpretación arbitraria, no razonada y sin motivación suficiente.

- Enriquecimiento injusto de la Administración, al no admitir la deducción de las cuotas soportadas.

- Vulneración del principio de protección de la confianza legítima.

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 520/05 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

La cuestión a analizar en la presente reclamación consiste en determinar si el acuerdo por el que se deniega la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido para sujetos no establecidos, del período del período 01-2009/12-2009, por importe de 29.442,01 euros, se ajusta a derecho.

Segundo.

El procedimiento que regula el régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos se encuentra regulado en el artículo 119 de la Ley 37/1992 reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido. Señala que:

“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. (...)

Cuatro. Los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad en quienes concurren los requisitos previstos en este artículo tendrán derecho a solicitar la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan satisfecho o soportado durante el período de tiempo a que se refiera la solicitud con ocasión de las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que hayan realizado, en la medida en que destinen los indicados bienes o servicios a la realización de operaciones que les origine el derecho a deducir (..)."

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.

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 subcontratado con la empresa FERTIGRE Û MOLDAGEM DE FERRO, S.A. la realización en el territorio de aplicación del impuesto de una ejecución de obra con aportación de materiales sujeta a IVA español, resultando ser sujeto pasivo del impuesto el destinatario por las reglas de inversión del sujeto pasivo previstas en el artículo 84.Uno.2º, sin que pueda solicitar la devolución por el régimen especial a no establecidos previsto en el artículo 119 de la Ley.

Pues bien, dispone el artículo 84 de la Ley del IVA, en la redacción vigente en el período por el que se solicita la devolución, que:

"Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1.º 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.

2.º 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. (...)"

De acuerdo con el precepto (que recoge la posibilidad otorgada a los Estados miembros por el legislador comunitario en el artículo 194 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 26 de noviembre de 2006), en la realización de operaciones que tengan la calificación o naturaleza de entrega de bienes de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8 de la Ley del Impuesto, efectuadas por un empresario o profesional no establecido en el territorio de aplicación del impuesto, el sujeto pasivo de tal operación será el destinatario de la misma, en el caso de que sea otro empresario o profesional, sin que el precepto diferencie si este último se encuentra establecido o no en el territorio de aplicación del impuesto, esto es, en cualquier caso resultará ser sujeto pasivo este empresario o profesional destinatario de la operación (establecido o no en el territorio de aplicación del impuesto); siendo esta la posición unánime de la doctrina administrativa, no sólo de este Tribunal Económico-Administrativo Central (reiterando así doctrina anterior, expuesta, entre otras, en resolución de 24 de abril de 2012, RG 5558/2009), sino también de la Dirección General de Tributos (entre otras, consulta vinculante V2082/2008 de 6 de noviembre de 2008).

Al establecerse en la norma que en estos supuestos el empresario o profesional destinatario no establecido resulta ser el sujeto pasivo por inversión, debe dar cumplimiento a las obligaciones formales y materiales que, como sujeto pasivo de las operaciones que recibe, impone tanto la Ley como el Reglamento reguladores del Impuesto.

En el presente caso, la sociedad MARTIFER SOLAR, S.A., entidad no establecida en el territorio de aplicación del impuesto, contrata una ejecución de obra con la entidad FERTIGRE-Moldagem de Ferro, S.A., también no establecida en el territorio de aplicación del impuesto, que consiste en la realización de distintos trabajos en el parque solar de Moratalla (movimientos de tierra, ejecución de trabajos de encofrado, de zapatas, etc), cuya duración es inferior a doce meses, siendo todos los costes por cuenta de FERTIGRE, por lo que nos

encontramos ante una entrega de bien realizada en el territorio de aplicación del impuesto, por dos empresarios no establecidos en el mismo.

En aplicación del artículo 84.Uno.2º a), el sujeto pasivo en la entrega efectuada por las dos entidades no establecidas es el empresario o profesional destinatario para el que se efectúe la entrega, es decir, MARTIFER. Por lo tanto, al ser destinataria de una entrega de la que es sujeto pasivo del impuesto, no puede obtener la devolución del Impuesto por el procedimiento especial establecido en el artículo 119 de LIVA, sino que deberá utilizar los procedimientos generales de deducción y devolución de los Capítulos I y II del Título VIII de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Finalmente, debe advertirse que en el acuerdo impugnado se expresan las causas en virtud de las cuales se deniega la devolución de las cuotas soportadas por la vía solicitada por la entidad interesada, con apoyo en los preceptos de la normativa que cita el propio acuerdo; y en ningún momento la Administración varía la argumentación expuesta en el acuerdo de denegación en relación con la desestimación del recurso de reposición, aun cuando ello sea posible, basándose siempre en la misma causa que ahora analizamos en esta resolución. La Administración deniega la devolución por la vía solicita por la entidad, pero en ningún caso está impidiendo el ejercicio de los derechos inherentes a la condición de empresario o profesional que le reconoce la Ley regulada del IVA a la entidad interesada y, por tanto, no se acredita, ni concurre un supuesto de enriquecimiento injusto alguno a favor de la Administración, en tanto en cuanto, como se acaba de indicar, no se limitan los derechos que todo empresario o profesional tiene a efectos de este impuesto, derivados de su normativa reguladora y, por ello, tampoco se lesiona el principio de confianza legítima, dado que la norma obliga tanto a la Administración como al empresario o profesional para seguir los procedimientos adecuados para ejercer los derechos y obligaciones que la normativa impone a los sujetos pasivos del impuesto.

En virtud de lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en la presente reclamación económico-administrativa,

ACUERDA:

desestimarla confirmando la resolución impugnada.

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