BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ056413

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de octubre de 2014

Vocalía 5.^a

R.G. 4942/2010

SUMARIO:

IVA. Devoluciones. Devolución a no establecidos. *Determinación del lugar de realización de las operaciones: entrega de bienes o prestación de servicios.* 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 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). No obstante, la cuestión que se plantea en el presente caso no es el cumplimiento de los requisitos establecidos para obtener la devolución por este procedimiento especial sino que la cuestión es determinar si las cuotas soportadas de IVA y cuya devolución pretende, se corresponden con entregas de bienes, o prestaciones de servicios, cuestión fundamental, ya que en función de la calificación como una u otra, el lugar de realización se determina según reglas diferentes.

En el presente caso, la entidad se dedica a la prestación de servicios publicitarios, actividad declarada en su solicitud de devolución, código 7311 «Agencias de publicidad». De la descripción contenida en las facturas aportadas cuya devolución solicita, no se deduce que el objeto de las mismas sea una entrega de bienes, sino que se refieren a prestaciones de servicios de impresión, envío de correos, envío de mailing, entre otros. Por lo tanto, nos encontramos ante prestaciones de servicios y no entregas de bienes, efectuadas por empresarios establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto a la reclamante, establecida en Canarias. En el presente caso, nos encontramos ante prestaciones de servicios de publicidad, en los que el destinatario es un empresario o profesional no establecido en la comunidad, sino en Canarias, por lo que los servicios no se consideran prestados en el territorio de aplicación del Impuesto, sino donde radique la sede de actividad del destinatario, en este caso, Canarias. La operación, por tanto, nos e localiza en el territorio de aplicación del Impuesto y, por tanto, estamos ante una operación no sujeta en este territorio, por lo que la repercusión del Impuesto resultó improcedente.

Por lo tanto, las cuotas soportadas no son deducibles, ya que son cuotas indebidamente repercutidas, por lo que no procede su devolución por el procedimiento establecido en el art. 119 de la Ley 37/1992 (Ley IVA). **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 8, 11, 69 y 119.
RD 1624/1992 (Rgto IVA), art. 31.

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 **X, S.L.**, actuando en su nombre y representación **D. A.** con domicilio a efectos de notificaciones en ..., interpuesta en fecha 16 de febrero de 2012 contra el acuerdo de denegación de devolución de fecha 5 de enero de 2012, dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, IVA No Establecidos, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, 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 01-2010/12-2010, por importe de 46.240,64 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 46.240,64 euros, referida al período 01-2010 / 12-2010.

Con fecha 5 de enero de 2012 se emite acuerdo de denegación por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, señalando lo siguiente:

“La entidad se dedica a prestaciones de servicio publicitarios, envío de mailings entre otros, para ello recibe prestaciones de servicios desde el Territorio del IVA-Correos, Alfe Trameses, y varias industrias gráficas; a los cuales le son de aplicación la regla general de localización de dichos servicios en sede del destinatario empresario, es decir localización en Canarias y por ello no sujetos a IVA por lo que no se accede a la devolución solicitada.

Que de acuerdo con lo previsto en el artículo 69.Uno.1º de la Ley del IVA, las prestaciones de servicios se localizan en el territorio de aplicación del impuesto,

Por el contrario, dichos servicios no se consideran prestados en el territorio de aplicación del impuesto cuando el destinatario de los mismos sea un empresario o profesional que actúe como tal y su sede de actividad económica, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual no se encuentren situados en el territorio de aplicación del impuesto según dispone dicho artículo 69.Uno.1º.

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 establecido en el artículo 119 de la citada Ley.”

Segundo.

Contra el acuerdo anterior el interesado interpone reclamación económico administrativa ante este Tribunal, alegando que las facturas cuyas cuotas de IVA deduce no se refieren a prestaciones de servicios, sino que se trata de entregas de bienes, puesto que el objeto de las mismas es la *“elaboración de unos catálogos que nos fueron entregados en el territorio de aplicación del impuesto (en relación al IVA), y por tanto no se les aplica el artículo 69 de la Ley de IVA, sino el 68, que dispone que las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.”*

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 01-2010/12-2010, 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 refiere 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.

No obstante, la cuestión que se plantea en el presente expediente no es el cumplimiento de los requisitos establecidos para obtener la devolución por este procedimiento especial sino que la cuestión es determinar si las cuotas soportadas de IVA y cuya devolución pretende, se corresponden con entregas de bienes, o prestaciones de servicios, cuestión fundamental, ya que en función de la calificación como una u otra, el lugar de realización se determina según reglas diferentes.

La oficina gestora considera, a la vista de las facturas aportadas por el reclamante, que la entidad recibe prestaciones de servicios desde el Territorio del IVA-Correos, Alfe Trameses, y varias industrias gráficas; a los cuales le son de aplicación la regla general de localización de dichos servicios en sede del destinatario empresario, es decir localización en Canarias y por ello no sujetos a IVA por lo que no se accede a la devolución solicitada. Considera que por dichos servicios no se debió repercutir IVA alguno.

Por su parte el reclamante considera que se trata de entregas de bienes puesto que el objeto de las mismas es la *“elaboración de unos catálogos que nos fueron entregados en el territorio de aplicación del impuesto (en relación al IVA), y por tanto no se les aplica el artículo 69 de la Ley de IVA, sino el 68, que dispone que las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.”* Pues bien, el artículo 8 de LIVA establece en su apartado primero que: *“Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.”*

Por su parte, el artículo 11 señala 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.”*

En el presente caso, la entidad se dedica a la prestación de servicios publicitarios, actividad declarada en su solicitud de devolución, código 7311 “Agencias de publicidad”. De la descripción contenida en las facturas aportadas por el reclamante cuya devolución solicita, no se deduce que el objeto de las mismas sea una entrega de bien, sino que se refieren a prestaciones de servicios de impresión, envío de correos, envío de mailing, entre otros.

Por lo tanto, nos encontramos ante prestaciones de servicios y no entregas de bienes, efectuadas por empresarios establecidos en el territorio de aplicación del impuesto a la reclamante, establecida en Canarias.

Para determinar la localización de estos servicios, hay que acudir a lo dispuesto en el artículo 69 de LIVA, que establece que:

“Artículo 69 Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Regla general

Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

2.º Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento

permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.

Dos. Por excepción de lo dispuesto en el número 2.º del apartado Uno del presente artículo, no se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando el destinatario de los mismos no sea un empresario o profesional actuando como tal y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, salvo en el caso de que dicho destinatario esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla y se trate de los servicios a que se refieren las letras a) a l) siguientes:

a) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares.

b) La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional.

c) Los de publicidad. (...)."

En el presente caso, nos encontramos ante prestaciones de servicios de publicidad, en los que el destinatario es un empresario o profesional no establecido en la comunidad, sino en Canarias, por lo que los servicios no se consideran prestados en el territorio de aplicación del impuesto, sino donde radique la sede de actividad del destinatario, en este caso, Canarias. La operación, por tanto, nos e localiza en el territorio de aplicación del impuesto y, por tanto, estamos ante una operación no sujeta en este territorio, por lo que la repercusión del impuesto resultó improcedente.

Por lo tanto, las cuotas soportadas no son deducibles, ya que son cuotas indebidamente repercutidas, por lo que no procede su devolución por el procedimiento establecido en el artículo 119 de la citada Ley.

En virtud de lo expuesto,

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

ACUERDA:

desestimarla, confirmando el acuerdo impugnado.

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