BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ057291

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de enero de 2015

Vocalía 5.^a

R.G. 7538/2012

SUMARIO:

IVA. Devoluciones. Devolución a no establecidos. La cuestión controvertida se sitúa en determinar si los servicios prestados a una entidad francesa por empresas españolas consistentes en servicios de hostelería, transporte y manutención, son deducibles, de forma que pueda obtenerse su devolución por la vía del procedimiento previsto en el art. 119 de la Ley 37/1992 (Ley IVA). La Administración deniega la devolución solicitada por considerar que los gastos realizados por la entidad constituyen atenciones a clientes, no deducibles por aplicación del art. 96.Uno.5º de la Ley 37/1992 (Ley IVA). Por su parte, la entidad francesa sostiene que no se trata de atenciones a clientes, sino que sería aplicable el art. 96.Uno.6º del mismo texto legal, siendo gastos de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, con carácter deducible. Así, para determinar si tienen carácter deducible habrá que ver si son gastos fiscalmente deducibles a efectos, en este caso, del IS. A estos efectos, el art. 14.1.e) del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), considera no deducibles en dicho Impuesto los donativos y liberalidades, pero precisa que no tienen esta consideración los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores, ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúan con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos. De la documentación aportada por la entidad francesa vemos que los gastos realizados en España se corresponden con la organización de un seminario anual de la marca, que va más allá de unas simples atenciones a clientes. Es evidente que la organización del seminario tiene como fin promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios en España, no se trata de simples atenciones gratuitas a clientes. De acuerdo con lo anterior, los gastos realizados en España tendrán carácter deducible a efectos del IS, por lo que en aplicación del art. 96.Uno.6º de la Ley 37/1992 (Ley IVA), las cuotas de IVA soportadas en el territorio de aplicación del Impuesto por los servicios prestados a la empresa francesa en España serán deducibles, motivo por el que se reconoce a la entidad el derecho a la devolución de estas cuotas de IVA soportadas en España por el procedimiento previsto en el art. 119 de la Ley 37/1992 (Ley IVA). **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 96 y 119.

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

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105 y 106.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 14.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, en la reclamación económico-administrativa que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesta por D. Javier Martín Martín en nombre y representación de **P... FRANCE S.A.**, con **NIF: ...** y domicilio a efectos de notificaciones en ... contra Acuerdo de resolución de recurso de reposición de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria - IVA No Residentes del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, de fecha 8 de marzo de 2012 (referencia ...), por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto frente al Acuerdo de 6 de septiembre de 2011 por el que se deniega la devolución de las cuotas de IVA soportadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto correspondientes al primer trimestre del ejercicio 2010, y por un importe de 17.150,07 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

Con fecha 29 de julio de 2010, **P... FRANCE** presenta 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 17.150,07 euros, referida al período 01-2010/03-2010.

Con fecha de septiembre de 2011 se dicta acuerdo de denegación de la devolución solicitada por el primer trimestre del ejercicio 2010, puesto que la entidad fue requerida para aportar documentación a efectos de poder comprobar la Administración el fundamento de su solicitud, sin que dicho requerimiento haya sido atendido, por lo que no queda acreditado suficientemente el derecho a la devolución por parte del solicitante.

Segundo:

La entidad solicitante interpone recurso de reposición contra el acuerdo denegatorio de la devolución solicitada, manifestando que el requerimiento no fue recibido, y aportando la documentación requerida por la Administración.

Con fecha 8 de marzo de 2012 la Jefa de Área Ejecutiva de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria desestima el recurso de reposición, haciéndose constar:

“El artículo 96, apartado uno, número 5º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado del 29), dispone que no podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, de los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas.

La entidad recurrente suministra a sus clientes servicios (transporte, alojamiento y manutención), que no son objeto de su tráfico habitual y que, previamente, había adquirido. Además, de acuerdo con las manifestaciones del recurrente, dichos servicios deben calificarse como atenciones a clientes.

Por tanto, la entidad recurrente no podrá deducir, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por ella, con ocasión de la adquisición de los servicios tales como transporte, alojamiento, y manutención, por tratarse de servicios adquiridos para destinarlos a atenciones (servicios a título gratuito) a clientes”.

Tercero:

Con fecha 9 de abril de 2012 se interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central contra la resolución del recurso de reposición.

Alega la entidad, que es una entidad francesa que forma parte del grupo multinacional **P...**, dedicado a la construcción y diseño de vehículos de ocio y sus accesorios a nivel mundial así como su desarrollo, promoción y venta.

P... France celebra anualmente una reunión con distribuidores de los productos **P...** en los que se realizan las siguientes actividades:

- Se celebran seminarios de trabajo sobre los vehículos y accesorios de **P...**, el servicios técnico a prestar a los propietarios de estos vehículos, marketing, **Club P...** y seguros relativos a los vehículos.
- Se elabora un programa de actividades que incluye tanto los seminarios de trabajo como la posibilidad de efectuar pruebas dinámicas de la gama 2010 de los vehículos tipo quad y de los vehículos tipo ranger.
- Además el programa incluye reuniones individuales con los concesionarios con los responsables de **P...** para tratar los asuntos específicos de cada concesionario.
- Se facilitan servicios de marketing para la promoción de los vehículos **P...**, así como se atienden reclamaciones y sugerencias de los distribuidores.

De acuerdo con lo anterior, la entidad considera que los gastos efectuados tiene carácter deducible a efectos de IRPF e Impuesto de Sociedades por estar directamente relacionados con la promoción de sus productos, lo que incide en unos mayores ingresos para la entidad, ya que la finalidad del seminario anual es dar soporte a los concesionarios **P...** para que puedan promocionar los productos (y en último extremo incrementar las ventas), y en consecuencia las cuotas de IVA soportadas sí tienen carácter deducible. No pueden considerarse los gastos meras atenciones a clientes o liberalidades.

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 la entidad reclamante tiene derecho a obtener la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas en el territorio de aplicación del impuesto por el procedimiento especial previsto en el artículo 119 de la Ley 37/1992 para empresarios o profesionales no establecidos en el mismo.

Segundo:

Para la resolución de las cuestiones que se plantean en la presente reclamación económico-administrativa, es necesario transcribir lo dispuesto en la Ley 37/1992 de 28 de diciembre reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido. Concretamente, el artículo 119 de la Ley regula el régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, y dispone:

“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.

4.º Cumplir con la totalidad de los requisitos y limitaciones establecidos en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley para el ejercicio del derecho a la deducción, en particular, los contenidos en los artículos 95 y 96 de la misma, así como los referidos en este artículo.

5.º Destinar los bienes adquiridos o importados o los servicios de los que hayan sido destinatarios en el territorio de aplicación del Impuesto a la realización de operaciones que originen el derecho a deducir de acuerdo con lo dispuesto en la normativa vigente en el Estado miembro en donde estén establecidos y en función del porcentaje de deducción aplicable en dicho Estado.

Si con posterioridad a la presentación de la solicitud de devolución se regularizara el porcentaje de deducción aplicable, el solicitante deberá proceder en todo caso a corregir su importe, rectificando la cantidad solicitada o reembolsando la cantidad devuelta en exceso de acuerdo con el procedimiento que se establezca reglamentariamente.

En la determinación del importe a devolver se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 106 de esta Ley. A estos efectos, se tendrá en cuenta cuál es la utilización de los bienes o servicios por el empresario o profesional no establecido en la realización de operaciones que le originan el derecho a deducir, en primer lugar, según la normativa aplicable en el Estado miembro en el que esté establecido y, en segundo lugar, según lo dispuesto en esta Ley.

6.º Presentar su solicitud de devolución por vía electrónica a través del portal electrónico dispuesto al efecto por el Estado miembro en el que estén establecidos.

Tres. Lo previsto en el número 5.º del apartado Dos de este artículo resultará igualmente aplicable a los empresarios o profesionales establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, de acuerdo con las características propias de los impuestos indirectos generales sobre el consumo vigentes en dichos territorios”.

El desarrollo reglamentario se encuentra en el artículo 31 del Real Decreto 1624/1992 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La primera cuestión que se desprende de este precepto, es que los empresarios o profesionales no establecidos, podrán ejercitar el derecho a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido. Es decir, que se trata de un derecho ejercitable por el interesado y como tal le corresponde al mismo la carga de la prueba de los requisitos exigidos para su aplicación.

De acuerdo con el artículo 105.1 de la Ley 58/2003 General Tributaria, en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Este principio es interpretado por el Tribunal Supremo, en su sentencia de 27 de enero de 1992, en el sentido de que "cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor". En este sentido, este Tribunal entiende que los anteriores criterios han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria, "de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extrema sencillez la demostración de los hechos controvertidos". En la vía económico-administrativa rige el principio de "interés" en la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de la prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario, mediante algún tipo de ficción, presunción o "relevatio ab onere probandi".

Es decir, de lo anterior se desprende que será la entidad **P... FRANCE** la que en aras a la obtención de la devolución solicitada deberá probar ante la Administración Tributaria la concurrencia de todos y cada uno de los requisitos exigidos en los artículos 119 de la Ley 37/1992 y 31 del Real Decreto 1624/1992. Para ello se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 106 de la Ley 58/2003 General Tributaria y según el cual: *"en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000 de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa."*

Tercero:

La cuestión controvertida se sitúa en determinar si los servicios prestados a **P... FRANCE** por empresas españolas consistentes en servicios de hostelería, transporte y manutención, son deducibles, de forma que pueda obtenerse su devolución por la vía del procedimiento previsto en el artículo 119 de la Ley 37/1992.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 96 de la Ley 37/1992:

"Uno. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de los bienes y servicios que se indican a continuación y de los bienes y servicios accesorios o complementarios a los mismos:

1.º Las joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas naturales o cultivadas, y objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino.

A efectos de este impuesto se considerarán piedras preciosas el diamante, el rubí, el zafiro, la esmeralda, el aguamarina, el ópalo y la turquesa.

2.º Suprimido.

3.º Los alimentos, las bebidas y el tabaco.

4.º Los espectáculos y servicios de carácter recreativo.

5.º Los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.

No tendrán esta consideración:

a) Las muestras gratuitas y los objetos publicitarios de escaso valor definidos en el artículo 7.º, números 2.º y 4.º de esta Ley.

b) Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso, directamente o mediante transformación, a título oneroso, que, en un momento posterior a su adquisición, se destinasen a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas.

6.º Los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, salvo que el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades.

Dos. Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior las cuotas soportadas con ocasión de las operaciones mencionadas en ellos y relativas a los siguientes bienes y servicios:

1.º Los bienes que objetivamente considerados sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica.

2.º Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso a título oneroso directamente o mediante transformación por empresarios o profesionales dedicados con habitualidad a la realización de tales operaciones.

3.º Los servicios recibidos para ser prestados como tales a título oneroso por empresarios o profesionales dedicados con habitualidad a la realización de dichas operaciones.

Tres. Las deducciones establecidas en el presente artículo y en el anterior se ajustarán también a las condiciones y requisitos previstos en el capítulo I del título VIII de esta Ley y, en particular, los que se refieren a la regla de prorrata”.

La Administración deniega la devolución solicitada por considerar que los gastos realizados por la entidad constituyen atenciones a clientes, no deducibles por aplicación del artículo 96.Uno.5º de la Ley 37/1992. **P... France** sostiene que no se trata de atenciones a clientes, sino que sería aplicable el artículo 96.Uno.6º, siendo gastos de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, con carácter deducible.

En el presente caso, los gastos en los que incurre **P... France** en el territorio de aplicación del Impuesto son gastos de viajes, hostelería y restauración, y para determinar si tienen carácter deducible habrá que ver si son gastos fiscalmente deducibles a efectos, en este caso, del Impuesto sobre Sociedades.

A estos efectos, el artículo 14.1.e) del Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, considera no deducibles en dicho Impuesto los donativos y liberalidades, pero precisa que no tienen esta consideración los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

De la documentación aportada por la entidad reclamante vemos que los gastos realizados en España se corresponden con la organización de un seminario anual de la marca.

- Se aporta la carta de invitación enviada a los distintos concesionarios, en la que se indica que van a presentar los nuevos programas y objetivos de la marca, señalando también que el programa estará compuesto por diversas reuniones y seminarios de trabajo, así como pruebas de la gama 2010.

- Se aporta la agenda a desarrollar durante el seminario, que incluye pruebas de los equipos, y también reuniones sobre Quads 2010, Rangers 2010, G...**Marketing, Club P...**, seguros, piezas/accesorios/servicio técnico, así como comidas y cenas.

- En el programa del seminario se señala que la vocación de la convención es: Informarse, comprender, participar, compartir, ensayar y pasar un buen rato.

- En el programa se incluyen 6 seminarios (Quads 2010, Rangers 2010, G..., piezas/accesorios/servicio técnico y garantías, marketing, servicios -Club P..., destinos, seguros-; 3 oportunidades para rodar (Quads 2010, Rangers 2010, **Ra...**); y 1 cita individual.

- Señala el programa que la finalidad de los grupos, organizados por región, experiencia y formación, es: hacer fluir la organización, intercambio de experiencias y cohesión regional.

De lo expuesto y las pruebas aportadas, se deriva que la organización del seminario va más allá de unas simples atenciones a clientes. Con el seminario **P... France** da a conocer a los concesionarios sus nuevos productos, que son quienes tienen que hacer los pedidos y vender estos productos en España, así como también se les da conocimientos y formación en aspectos tan importantes para las ventas de la empresa como el marketing o el servicio posventa, los seguros; asimismo, hay reuniones individuales de los distintos concesionarios con el responsable de P..., reuniones en las que se tratan los problemas específicos que se dan en cada uno de estos concesionarios.

Al margen de organizarse pruebas de los vehículos, que no sólo es una manera de “pasar un buen rato” como dice el programa, sino de conocer el producto en profundidad para poder responder mejor a las preguntas de los potenciales clientes que quieran comprarlos, queda claro que el seminario organizado en España tiene como fin promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios en España. Se consigue que los concesionarios de sus productos en España conozcan los nuevos productos, su marketing, las garantías, el servicio posventa, los seguros requeridos, etc; se consigue también publicidad de los productos al circular con los Quads y Rangers al aire libre, a la vista de cualquier persona; se consigue publicidad de los productos con la posible salida en medios de comunicación. Es evidente que la organización del seminario tiene

como fin promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios en España, no se trata de simples atenciones gratuitas a clientes.

De acuerdo con lo anterior, este Tribunal considera que los gastos realizados en España tendrían carácter deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades, por lo que en aplicación del artículo 96.Uno.6º de la Ley 37/1992, las cuotas de IVA soportadas en el territorio de aplicación del Impuesto por los servicios prestados a **P... France** en España serán deducibles, motivo por el que se estima la presente reclamación económico-administrativa, reconociéndose a la reclamante el derecho a la devolución de estas cuotas de IVA soportadas en España por el procedimiento previsto en el artículo 119 de la Ley del IVA.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, en la presente reclamación económico-administrativa,

ACUERDA

estimarla.

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