

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ058258

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 21 de mayo de 2015

Vocalía 4.<sup>a</sup>

R.G. 8650/2012

**SUMARIO:**

**IVA. Lugar de realización del hecho imponible. Prestaciones de servicios. Regla general.** *Prestación de servicios de mantenimiento y reparación sobre una flota dedicada al transporte marítimo de mercancías a un empresario no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto.* Las prestaciones de servicios de mantenimiento y reparación sobre bienes muebles corporales, se localizan en sede del destinatario, en aplicación de la regla general de localización establecida en el art. 69.Uno.1º de la Ley 37/1992 (Ley IVA). En el caso examinado los prestadores de los servicios se localizan en el TAI y los servicios -de reparación de vehículos de transporte- se prestan en este territorio, pero el empresario destinatario está establecido en Ceuta y Melilla, por lo que las operaciones no se localizan en el territorio de aplicación del Impuesto español. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 69, 95 y 119.

Ley 58/2003 (LGT), art. 221.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 14.

**SENTENCIA**

En la villa de Madrid, en la fecha indicada, en las reclamaciones económico-administrativas que, en única instancia de conformidad con lo dispuesto en el artículo 229.1.a) de la Ley 58/2003 General Tributaria, penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuestas por **MA... SA**, NIF , actuando en su nombre y representación D. J..., NIF: ..., y con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra resolución, de fecha 11 de junio de 2012, y contra cuatro resoluciones, todas ellas de fecha 2 de julio de 2013, emitidas por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por las que se desestiman sendos recursos de reposición interpuestos contra acuerdo de fecha 2 de febrero de 2011 y cuatro acuerdos de fecha 14 de febrero de 2013, emitidos por el mismo órgano, relativos a solicitudes de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondiente a los períodos 2T/2010, 1T/2011 2T/2011, 3T/2011 y 4T/2011.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero:**

Por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la AEAT se emitió, en fecha 10 de noviembre de 2011 requerimiento correspondiente a solicitud de devolución de IVA soportado, por el procedimiento establecido en el artículo 119 LIVA, 2T/2010, por importe de 3.367,09 €, solicitándose lo siguiente:

“Aclaración detallada de las operaciones realizadas en España, así como destino de los bienes y/o servicios adquiridos cuya devolución de IVA 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), y aclaración del CONCEPTO por el que se expide cada una de las facturas correspondientes a las adquisiciones que se relacionan.

En caso de utilizar como medios de prueba contratos, facturas, etc. redactados en un idioma distinto del español, éstos deberán acompañarse de una traducción del contenido del documento.”

El mencionado requerimiento fue notificado telemáticamente, por rechazo de fecha 21 de noviembre de 2011.

Por la reclamante se presentó, en fecha 18 de noviembre de 2011 escrito en el que se indica que la entidad posee *“una flota de 200 semi-remolques aproximadamente y cinco cabezas tractoras, para cubrir la actividad de distribución de mercancías en las plazas de Ceuta y Melilla”, señalándose, asimismo que “antes [sic] la imposibilidad de que nos puedan prestar los servicios de reparaciones y mantenimiento de nuestra flota de transportes en las localidades de Ceuta y Melilla, dichos servicios nos lo realizan en la península, facturándonos nuestros proveedores los servicios prestados con IVA, pero efectuados a un inmovilizado de esta Sociedad, que realiza su actividad en localidades exenta de repercutir dicho impuesto”.*

Por otro lado, en fecha 2 de noviembre de 2011 por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la AEAT se emitieron cuatro requerimientos correspondientes a cada uno de los trimestres del ejercicio 2011, solicitándose determinada documentación.

En relación con el 1T/2011 se requirió lo siguiente:

“En concreto deben aportar las siguientes facturas: La N.º 11/0045, expedida por la Empresa O... SL.; la N.º 1475, expedida por Go....; la N.º 1101586-10, expedida por la Empresa Ve..., SA.; la N.º 4400/f/358/01000298, expedida por la Empresa Fi..., SA.; la N.º 2110169, expedida por la Empresa Re... SL.; la N.º FV/29, expedida por la Empresa De... SL. y la N.º 200100/11, expedida por la Empresa Fr..., SL.”

En relación con el 2T/2011 se solicitó lo siguiente:

“En concreto deben aportar las siguientes facturas: La N.º 11/0182, expedida por la Empresa O... SL.; la N.º 1564 expedida por Go....; la N.º FT-1102854-10, expedida por la Empresa Ve..., SA.; la N.º 200298/11, expedida por la Empresa Fr...o, SL.; la N.º 53454, expedida por la empresa Té..., SL y la N.º AESC-2011-0744, expedida por la empresa A...SA.”

En relación con el 3T/2011 se requirió lo siguiente:

“En concreto deben aportar las siguientes facturas: La N.º 11/0324, expedida por la Empresa O... SL.; la N.º 1616 expedida por Go....; la N.º FT-1103839-10, expedida por la Empresa Ve..., SA.; la N.º 696/11, expedida por la Empresa Ca... SL y la N.º 205, expedida por la Empresa Ra..., SL.”

Y en relación con el 4T/2011 se solicitó lo siguiente:

“En concreto deben aportar las siguientes facturas: La N.º 11/0474, expedida por la Empresa O... SL.; la N.º 1663 expedida por Go....; la N.º 113012, expedida por la Empresa T..., S.L.; la N.º 93391, expedida por la Empresa Car..., S.A.; la N.º 03FA/0000004956, expedida por la Empresa Auto Re... S.L.; las N.º 166 y 207, expedidas por la Empresa He..., S.L. y la N.º 7991201760, expedida por la Empresa SG..., S.A.”

Los anteriores requerimientos, todos de fecha 2 de noviembre de 2011, fueron notificados en fecha 5 de noviembre de 2011.

Dichos requerimientos correspondientes al ejercicio 2011 fueron contestados mediante sendos escritos presentados por la reclamante, todos ellos en fecha 28 de noviembre de 2011.

Debe indicarse que en todos los escritos presentados en fecha 28 de noviembre de 2011 se recoge lo siguiente:

“Nuestra empresa dedicada al transporte marítimo de mercancía sobre plataformas, hace que la mayoría de las facturas declaradas con IVA, correspondan a reparaciones y mantenimiento de nuestro Inmovilizado.

Adjuntamos originales y copia de las facturas reclamadas”

### **Segundo:**

Por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria se emitió, en fecha 2 de febrero de 2012, acuerdo de denegación de devolución, correspondiente al período 2T/2010, en el que se determina que no procede la devolución puesto que las cuotas de IVA soportado no tienen la consideración de deducibles por no haberse soportado conforme a Derecho, por tratarse de servicios que no se consideran prestados en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Así, en el acuerdo de denegación de devolución se establece lo siguiente:

“En relación con su solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, se ha resuelto dictar acuerdo de DENEGACIÓN de la devolución por los siguientes motivos:

\*Que los trabajos realizados sobre bienes muebles corporales y los informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes se consideran realizados en el territorio de aplicación del impuesto 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 su establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual y siempre que los mismos tengan por destinatario a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual según dispone el artículo 69.Uno.1º de la Ley 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.1.º.

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 previsto en el artículo 119 de la citada Ley.”

Por otro lado, por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la AEAT se emitió, en fecha 14 de febrero de 2013, cuatro acuerdos de devolución parcial correspondientes a cada uno de los trimestres del ejercicio 2011.

En particular, en relación con el 1T/2011 se emitió acuerdo de devolución parcial, por importe de 1.744,84€, en el que se recoge la siguiente motivación:

“La cantidad anteriormente señalada no coincide con el importe por usted solicitado por los siguientes motivos:

Que los trabajos realizados sobre bienes muebles corporales y los informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes se consideran realizados en el territorio de aplicación del impuesto 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 su establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual y siempre que los mismos tengan por destinatario a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual según dispone el artículo 69.Uno.1º de la Ley 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 correspondientes a las adquisiciones con nº de ordena del nº 1 al nº 74; del nº 76 al nº 80, y la nº 103.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 previsto en el artículo 119 de la citada Ley.”

Por su parte, en relación con el 2T/2011 se emite acuerdo de devolución parcial, por importe de 1.342,05€, en el que se recoge la siguiente motivación:

“La cantidad anteriormente señalada no coincide con el importe por usted solicitado por los siguientes motivos:

Que los trabajos realizados sobre bienes muebles corporales y los informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes se consideran realizados en el territorio de aplicación del impuesto 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 su establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual y siempre que los mismos tengan por destinatario a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual según dispone el artículo 69.Uno.1º de la Ley 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.1.º.

Por este motivo, las cuotas correspondientes a las adquisiciones con nº de orden del nº 1 al nº 80; y del nº 87 al al nº 92, 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 previsto en el artículo 119 de la citada Ley.

Que los servicios profesionales de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros análogos a que se refiere la letra d) del artículo 69.Dos, de la Ley del Impuesto, se entienden prestados en el territorio de aplicación del impuesto 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 su establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual y siempre que los servicios tengan por destinatario a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, según dispone el artículo 69.Uno.1º de dicha Ley.

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, la cuota correspondiente a la adquisición con nº de orden 113, 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 previsto en el artículo 119 de la citada Ley.

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, salvo lo dispuesto en los artículos 70, 72 y 69.Dos de la Ley, 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 su establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual y siempre que los servicios tengan por destinatario a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual.

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 correspondientes a las adquisiciones con nº de orden 81 y 82 , 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 previsto en el artículo 119 de la citada Ley.”

Por otro lado, en relación con el 3T/2011 se emitió acuerdo de devolución parcial, por importe de 596,13€, en el que se recoge la siguiente motivación:

“La cantidad anteriormente señalada no coincide con el importe por usted solicitado por los siguientes motivos:

Que los trabajos realizados sobre bienes muebles corporales y los informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes se consideran realizados en el territorio de aplicación del impuesto 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 su establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual y siempre que los mismos tengan por destinatario a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual según dispone el artículo 69.Uno.1º de la Ley 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 correspondientes a las adquisiciones con nº de orden del nº 1 al nº 78; del nº 81 al 82; y la nº 99, 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 previsto en el artículo 119 de la citada Ley.”

En relación con el 4T/2011 se emitió acuerdo de devolución parcial, por importe de 706,78€, en el que se recoge la siguiente motivación:

“La cantidad anteriormente señalada no coincide con el importe por usted solicitado por los siguientes motivos:

Que los trabajos realizados sobre bienes muebles corporales y los informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes se consideran realizados en el territorio de aplicación del impuesto 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 su establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual y siempre que los mismos tengan por destinatario a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual según dispone el artículo 69.Uno.1º de la Ley 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 correspondientes a las adquisiciones con nº de orden del nº 1 al nº 75; del nº 84, 85; y la nº 99, 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 previsto en el artículo 119 de la citada Ley.

Que los servicios profesionales de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros análogos a que se refiere la letra d) del artículo 69.Dos, de la Ley del Impuesto, se entienden prestados en el territorio de aplicación del impuesto 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 su establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual y siempre que los servicios tengan por destinatario a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, según dispone el artículo 69.Uno.1º de dicha Ley.

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, la cuota correspondiente a la adquisición con nº de orden 104, no se ha 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 previsto en el artículo 119 de la citada Ley.*

Que sólo puede ser objeto de devolución el 50% de las cuotas soportadas en la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por cualquier otro título de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, así como en los accesorios y piezas de recambio, combustibles, carburantes, lubricantes y demás productos energéticos necesarios para su funcionamiento, aparcamiento y utilización de vías de peaje, como establece el artículo 95.Tres y Cuatro en relación con el 119.Dos.4º de la Ley 37/92, de 28 de diciembre, del IVA, siempre que además los citados bienes y servicios estén afectos a sus actividades empresariales o profesionales.

Se incluye el 50% de las cuotas soportadas correspondientes a las adquisiciones con nº de orden del 93 al 95.”

### **Tercero:**

Contra el acuerdo de denegación de devolución correspondiente al período 2T/2010, de fecha 2 de febrero de 2012, notificado el día 3 de febrero de 2012, en fecha 13 de febrero de 2012 se interpuso recurso de reposición, solicitándose, la devolución de ingresos indebidos.

Por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, se emitió resolución desestimatoria de recurso de reposición relativa al período 2T/2010, de fecha 11 de junio de 2012, en la que se establece lo siguiente:

“El expediente examinado y comprobadas las alegaciones del solicitante hay que tener en cuenta:

Que los trabajos realizados sobre bienes muebles corporales y los informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes se consideran realizados en el territorio de aplicación del impuesto 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 su establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual y siempre que los mismos tengan por destinatario a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual según dispone el artículo 69.Uno.1º de la Ley 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.Uno1º.

Las facturas se refieren a servicios de reparaciones y mantenimiento de su flota de transportes.

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 previsto en el artículo 119 de la citada Ley.

En cuanto a la devolución de ingresos indebidos hay que tener en cuenta que:

De conformidad con lo establecido en el Capítulo V del Título II del Real Decreto 520/2005, 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, en materia de revisión en vía administrativa y el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de aplicación de los tributos, puede solicitar la devolución del ingreso indebido mediante escrito dirigido al órgano de la Agencia Estatal de Administración Tributaria competente, por las cuotas repercutidas por cada uno de sus proveedores.”

**Cuarto:**

Contra los acuerdos de devolución parcial correspondientes a los períodos 1T/2011, 2T/2011, 3T/2011 y 4T/2011, todos ellos de 14 de febrero de 2011, notificados el día 15 de febrero de 2011, en fecha 14 de marzo de 2011 se interpuso recurso de reposición, en el que se establece lo siguiente:

*“SEGUNDO: Que habitualmente nos prestan servicios varios y suministros en dichas localidades o en los barcos que tenemos fletados, proveedores de la Península, pero por error de los mencionados proveedores, nos han venido repercutiendo el IVA en dichas adquisiciones y servicios, y nosotros lo hemos pagado, aún estando exenta de la tributación de IVA, de acuerdo con el artículo 3.1 a) y el artículo 22. primero de la Ley 37/1992 de 28 diciembre.*

*“TERCERO: Que de acuerdo con el RD 520/2005 del 13 de Mayo, artículo 14.1.C y 14.2. C, solicitamos la devolución del IVA soportado en la relación de facturas enviadas en su día mediante el modelo 360, correspondiente al año 2011, por importe de 13.918,83€ por INGRESO INDEBIDO, y que esa Administración nos ha comunicado un acuerdo de devolución parcial por dicho período de un importe de 4.389.80€, existiendo un mayor importe de devolución de 9.529.03€ por ingreso indebido.”*

Por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la AEAT se emitieron sendas resoluciones desestimatorias de los recursos de reposición interpuestos, relativas a los períodos 1T/2011, 2T/2011, 3T/2011 y 4T/2011, todas ellas de fecha 2 de julio de 2013, notificadas el día 3 de julio de 2013, en las que se reproducen los argumentos de los acuerdos de devolución parcial impugnados.

En particular, en la resolución correspondiente al 1T/2011 se establece lo siguiente:

“(…) Las facturas con nº de orden: 1 al 74; del nº 76 al 80 y la nº 103 se refieren a servicios de reparaciones y mantenimiento de su flota de transportes.

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 previsto en el artículo 119 de la citada Ley.”

Por otro lado, en la resolución correspondiente al 2T/2011 se detalla el concepto de las facturas objeto de controversia:

“(…) La factura con nº de orden: 113 se refieren a servicios profesionales de asesoramiento.

(…)

La facturas con nº de orden: 81 y 82 se refieren a servicios de lavandería y tintorería.”

Por su parte, en la resolución correspondiente al 3T/2011 se establece lo siguiente:

“(…) Las facturas con nº de orden: 1 al 78; del nº 81 al 82 y la nº 99 se refieren a servicios de reparaciones y mantenimiento de su flota de transportes.

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 previsto en el artículo 119 de la citada Ley.”

En la resolución correspondiente al 4T/2011 se indica el concepto de las facturas objeto de controversia:

“(…) Las facturas con nº de orden: 1 al 75; del nº 84, 85 y 99 se refieren a servicios de reparaciones y mantenimiento de su flota de transportes.

(…)

La factura con nº de orden: 104 se refieren a servicios profesionales.

(…)

Procedemos a la devolución del 50% de las cuotas soportadas en las facturas con nº de orden: 93 al 95 al referirse a alquiler de vehículos, según lo previsto en el párrafo anterior.”

Por otro lado, debe indicarse que en cada una de las resoluciones desestimatorias correspondientes a los periodos 1T/2011, 2T/2011, 3T/2011 y 4T/2011, se establece, en relación con la solicitud de devolución de ingresos indebidos efectuada por la reclamante, lo siguiente:

“(…) En cuanto a la devolución de ingresos indebidos hay que tener en cuenta que:

De conformidad con lo establecido en el Capítulo V del Título II del Real Decreto 520/2005, 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, en materia de revisión en vía administrativa y el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de aplicación de los tributos, puede solicitar la devolución del ingreso indebido mediante escrito dirigido al órgano de la Agencia Estatal de Administración Tributaria competente, por las cuotas repercutidas por cada uno de sus proveedores.”

#### **Quinto:**

Contra el acuerdo desestimatorio de recurso de reposición relativo al 2T/2010, de fecha 11 de junio de 2012, notificado en fecha 13 de junio de 2012, se interpuso reclamación económico-administrativa nº 00/8650/2012.

Por otro lado, contra los acuerdos desestimatorios de recurso de reposición, relativos al 1T/2011, 2T/2011, 3T/2011 y 4T/2011, todos ellos de fecha 2 de julio de 2013, notificados el día 3 de julio de 2013, se interpuso en fecha 3 de agosto de 2013 las reclamaciones económico-administrativas nº 00/6195/2013, 00/6193/2013, 00/6194/2013 y 00/6245/2013, respectivamente.

Por la reclamante se ha formulado alegaciones que, en síntesis, son las siguientes:

- Se incide que *“el servicio de reparación y mantenimiento de la flota de transporte (semirremolques y cabezas tractoras) se realiza en la Península por imposibilidad de realizarlo en Ceuta y/o Melilla, al no haber servicios técnicos capaces de prestar tal servicio”*.

- Se afirma que *“lógicamente, los servicios técnicos de la Península expiden las correspondientes facturas gravadas con el Impuesto sobre el Valor Añadido y ello pese a que los trabajos se efectúan sobre unos bienes muebles cuya actividad se desarrolla en territorios de NO aplicación del impuesto (Ceuta y Melilla)”*.

- Se alega que *“los servicios han de considerarse como prestado en territorio de NO aplicación del Impuesto, ya que se efectúa para una mercantil cuyo domicilio y actividad se encuentra en Melilla y para bienes muebles que están igualmente radicados en las ciudades autónomas de Melilla y Ceuta”*.

- Se solicita la devolución del IVA correspondiente a las reclamaciones interpuestas.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero:**

Concurren en las presentes reclamaciones, que han de resolverse de forma acumulada, los requisitos procesales de competencia de este Tribunal, capacidad del actor, legitimación del reclamante e impugnabilidad del acto reclamado según lo dispuesto en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre y Reglamento General de desarrollo de la citada ley de 13 de mayo de 2005 en materia de revisión en vía administrativa.

Procede determinar si las resoluciones, de fecha 11 de junio de 2012 (relativa al período 2T/2010) y de fecha 2 de julio de 2013 (relativas a los periodos 1T/2011, 2T/2011, 3T/2011 y 4T/2011), por las que se desestiman los recursos de reposición interpuestos contra los acuerdos denegatorios de devolución, de fecha 2 de febrero de 2012, y de devolución parcial, de fecha 14 de febrero de 2013, son conformes a Derecho.

#### **Segundo:**

Con la finalidad de determinar la conformidad a Derecho de las resoluciones impugnadas, debe indicarse que, según el contenido de dichas resoluciones, se aprecian los siguientes motivos de fundamentación de la desestimación de los recursos de reposición interpuestos:

- En los periodos 2T/2010, 1T/2011, 2T/2011, 3T/2011 y 4T/2011: servicios sobre bienes muebles corporales prestados fuera del territorio de aplicación del IVA por no estar establecido el destinatario en dicho territorio.

- En los periodos 2T/2011 y 4T/2011: servicios profesionales de asesoramiento prestados fuera del territorio de aplicación del IVA por no estar establecido el destinatario en dicho territorio.

- En el período 2T/2011: servicios de lavandería y tintorería que según la Administración Tributaria no se consideran prestados en el territorio de aplicación del IVA
- En el periodo 4T/2011: deducción en exceso de cuotas soportadas correspondientes a la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso de vehículos automóviles.

### Tercero:

De acuerdo con lo establecido en el artículo 119.Uno de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en el que se regula el régimen especial de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, dichos empresarios o profesionales *“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 establecido en el artículo 119 LIVA y “con arreglo a los plazos y al procedimiento que se establezcan reglamentariamente”.*

En las resoluciones correspondientes a los períodos 2T/2010, 1T/2011, 2T/2011, 3T/2011 y 4T/2011 se indica que no procede la devolución de cuotas de IVA como consecuencia de que la repercusión ha sido incorrecta, por tratarse de servicios que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 69.Uno.1º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, no se consideran prestados en el territorio de aplicación del IVA, por no encontrarse establecido en dicho territorio el destinatario.

En particular, respecto del 2T/2010 se indica que *“las facturas se refieren a servicios de reparaciones y mantenimiento de su flota de transportes”.*

Respecto del 1T/2011 se indica que *“las facturas con nº de orden: 1 al 74; del nº 76 al 80 y la nº 103 se refieren a servicios de reparaciones y mantenimiento de su flota de transportes”.*

En relación con el 2T/2011 se señala que *“las facturas con nº de orden: 1 al 80; del nº 87 al 92 se refieren a servicios de reparaciones y mantenimiento de su flota de transportes”.*

Respecto del 3T/2011 se indica que *“las facturas con nº de orden: 1 al 78; del nº 81 al 82 y la nº 99 se refieren a servicios de reparaciones y mantenimiento de su flota de transportes”.*

Y respecto del 4T/2011 se establece que *“las facturas con nº de orden: 1 al 75; del nº 84, 85 y 99 se refieren a servicios de reparaciones y mantenimiento de su flota de transportes”.*

Por otro lado, en las resoluciones correspondientes a los períodos 2T/2011 y 4T/2011 se considera, de acuerdo con lo establecido en el artículo 69.Uno.1º LIVA, que los servicios profesionales de asesoramiento son prestados fuera del territorio de aplicación del IVA por no estar establecido el destinatario en dicho territorio.

En particular, respecto del 2T/2011 se indica que *“la factura con nº de orden: 113 se refieren a servicios profesionales de asesoramiento”, y respecto del período 4T/2011 se señala que “la factura con nº de orden: 104 se refieren a servicios profesionales”.*

Asimismo, se considera, respecto del 2T/2011 que determinados servicios (*“facturas con nº de orden: 81 y 82”*) relativos, a *“servicios de lavandería y tintorería”,* son prestados, de acuerdo con lo establecido en el artículo 69.Uno.1º LIVA, fuera del territorio de aplicación del IVA, por no estar establecido en dicho territorio el destinatario.

El artículo 69.Uno.1º LIVA, según redacción dada por la Ley 2/2010, de 1 de marzo, establece lo siguiente:

“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.”

Por este Tribunal se considera que no procede, mediante el régimen de devoluciones a sujetos no establecidos, la devolución de las cuotas de IVA correspondientes a los servicios de reparaciones y mantenimiento de flota de transportes, servicios profesionales de asesoramiento, y servicios de lavandería y tintorería, repercutidas a la reclamante puesto que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 69.Uno.1º LIVA dicha repercusión es incorrecta, porque la operación no se entendería realizada en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, por no estar establecido en dicho territorio la reclamante.

**Cuarto:**

En relación con el 4T/2011 se acuerda devolver únicamente el 50% de las cuotas soportadas en las facturas con nº de orden "93 al 95" relativas a "alquiler de vehículos", por aplicación de lo establecido en los artículos 119.Dos.4º, 95.Tres y 95.Cuatro LIVA.

Según el artículo 119.Dos.4º LIVA los empresarios o profesionales que soliciten las devoluciones previstas en el artículo 119 LIVA "*deberán reunir las siguientes condiciones durante el periodo al que se refiera su solicitud: 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 el artículo 1119 LIVA]*".

Por otro lado, en los apartados Tres y Cuatro del artículo 95 LIVA se establece lo siguiente:

"Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

1.ª Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla siguiente, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

2.ª Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por 100.

A estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo eep".

No obstante lo dispuesto en esta regla 2.ª, los vehículos que se relacionan a continuación se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 100 por 100:

- a) Los vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías.
- b) Los utilizados en la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.
- c) Los utilizados en la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
- d) Los utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas.
- e) Los utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.
- f) Los utilizados en servicios de vigilancia.

(...)

4.ª El grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho. No será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional.

(...)

Cuatro. Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación a las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de los siguientes bienes y servicios directamente relacionados con los bienes a que se refiere dicho apartado:

- 1.º Accesorios y piezas de recambio para los mencionados bienes.
- 2.º Combustibles, carburantes, lubricantes y productos energéticos necesarios para su funcionamiento.
- 3.º Servicios de aparcamiento y utilización de vías de peaje.
- 4.º Rehabilitación, renovación y reparación de los mismos."

Por este Tribunal se considera que no habiéndose acreditado por la reclamante un grado de afectación superior al 50% de los vehículos correspondientes a las facturas objeto de controversia, únicamente procede, de acuerdo con lo establecido en el artículo 119.Dos.4º LIVA y los requisitos establecidos en los artículos 95.Tres y 95.Cuatro LIVA, efectuar la devolución del 50% de las cuotas de IVA soportado por alquiler de vehículos.

**Quinto:**

En relación con la solicitud de devolución de ingresos indebidos, efectuada en los recursos de reposición interpuestos, por la Administración Tributaria se contesta en las resoluciones desestimatorias de dichos recursos que la reclamante *“puede solicitar la devolución del ingreso indebido mediante escrito dirigido al órgano de la Agencia Estatal de Administración Tributaria competente, por las cuotas repercutidas por cada uno de sus proveedores”*.

Por este Tribunal se considera conforme a Derecho la motivación efectuada por la Administración Tributaria respecto de la devolución de ingresos indebidos solicitada por la reclamante, por cuanto, determinada la improcedencia de la repercusión efectuada a la reclamante de determinadas cuotas, no procediendo la devolución según el procedimiento establecido en el artículo 119 LIVA, se indica a dicha reclamante que, *“puede solicitar la devolución del ingreso indebido mediante escrito dirigido al órgano de la Agencia Estatal de Administración Tributaria competente, por las cuotas repercutidas por cada uno de sus proveedores”*.

Debe indicarse que por la reclamante no puede pretenderse que por la Administración Tributaria se transforme un procedimiento de devolución a no establecidos en un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, una vez se ha advertido que las cuotas de IVA soportadas fueron repercutidas de forma improcedente.

El procedimiento de devolución a sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del IVA, iniciado por la reclamante y resuelto por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria previsto en el artículo 119 LIVA, es distinto del procedimiento que debería haberse iniciado para solicitar la devolución de cuotas de IVA soportadas indebidamente.

En dicho caso debería haberse acudido al procedimiento de devolución de ingresos indebidos, previsto en el artículo 221 de la Ley 58/2003, General Tributaria, y en desarrollado en los artículos 14 y siguientes del Real Decreto 520/2005 por el que se aprueba el Reglamento de revisión en vía administrativa, estando legitimado para solicitar la devolución, de acuerdo con el artículo 14 RGRVA tanto el sujeto repercutidor como el sujeto repercutido.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en Sala, en las presentes reclamaciones económicas administrativas,

**ACUERDA**

**desestimarlas**, confirmando los actos impugnados.

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