

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ058409

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de mayo de 2015

Vocalía 5.^a

R.G. 1196/2013

SUMARIO:

IVA. Devoluciones. Empresarios o profesionales no establecidos. *Titularidad de un establecimiento permanente.* Lo que corresponde determinar es si la titularidad de un establecimiento permanente permite la aplicación del régimen previsto en el art. 119 de la Ley 37/1992 (Ley IVA) para no establecidos, por aplicación del párrafo 2.º del apdo. Uno del mismo, al realizar desde tal establecimiento operaciones relacionadas sólo con la actividad de arrendamiento de inmuebles y no actividades relativas a plantas fotovoltaicas -que es la actividad de la entidad no residente-, o, por el contrario, si impide su aplicación por la realización de las citadas operaciones. Pues bien, el art. 3 de la Directiva 2008/9/CE del Consejo (Disposiciones de aplicación relativas a la devolución del IVA, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro) requiere para solicitar la devolución por el procedimiento especial de no establecidos que, si se tiene establecimiento permanente en el Estado en el que se soportan las cuotas y en el que se solicita la devolución por este procedimiento especial, no se hayan realizado desde dicho establecimiento permanente operaciones económicas. No dice el artículo que el establecimiento permanente no haya realizado operaciones vinculadas con aquellas por las que se solicita devolución, sino que no se hayan realizado operaciones con carácter general. Se requiere así que el establecimiento permanente no haya realizado ningún tipo de operaciones, pues de haberlas realizado estaría obligado a presentar autoliquidaciones de IVA en los mismos términos que los obligados tributarios nacionales del Estado miembro de que se trate, y a incluir en ellas las cuotas soportadas por la matriz o el establecimiento no establecido por las que se solicita la devolución por un procedimiento especial. **(Criterio 1 de 2)**

Delimitación del concepto de establecimiento permanente. Por un lado, vemos que el art. 84 de la Ley 37/1992 (Ley IVA) requiere para considerar sujeto pasivo a un establecimiento permanente, que éste intervenga en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios en el territorio de aplicación del Impuesto; por otro lado, el art. 119.Uno del mismo cuerpo legal, al regular la devolución a no establecidos, asimila a los no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, a 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. Este concepto de no establecido del art. 119 no coincide con el del art. 84.Dos a efectos del sujeto pasivo. Así, el concepto de establecido del art. 84.Dos servirá para determinar el sujeto pasivo y el del art. 119 para determinar si el empresario puede o no aplicar el procedimiento especial de las devoluciones regulado en dicho precepto. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 84, 99, 100, 115, 116, 117 y 119.

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

Directiva 2008/9/CE del Consejo (Disposiciones de aplicación relativas a la devolución del IVA, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro), art. 3.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, en las reclamaciones económico - administrativas que en única instancia penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuestas por la entidad T..., con número de identificación ... y actuando en su nombre y representación D. ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra los siguientes Acuerdos de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria - IVA No Residentes, del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) por los que se desestiman los recursos de reposición interpuestos frente a Acuerdos de denegación de solicitudes de devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas en el ámbito de aplicación del impuesto por un empresario o profesional no establecido:

- Acuerdo de 20 de mayo de 2013 (referencia ...) por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto frente al Acuerdo por el que se deniega la solicitud de devolución relativa al 1T del ejercicio 2011, por importe de 4.578,92 euros (reclamación 4469/2013).

- Acuerdo de 18 de septiembre de 2012 (referencia ...) por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto frente al Acuerdo por el que se deniega la solicitud de devolución relativa al 2T del ejercicio 2011, por importe de 4.807,16 euros (reclamación 1230/2013).

- Acuerdo de 18 de septiembre de 2012 (referencia ...) por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto frente al Acuerdo por el que se deniega la solicitud de devolución relativa al 2T del ejercicio 2011, por importe de 13.529,07 euros. En reposición la entidad minoró la cantidad solicitada a 2.063,78 euros. (reclamación 3192/2013)

- Acuerdo de 20 de mayo de 2013 (referencia ...) por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto frente al Acuerdo por el que se deniega la solicitud de devolución relativa al 2T del ejercicio 2011, por importe de 49,29 euros (reclamación 4443/2013).

- Acuerdo de 18 de septiembre de 2012 (referencia ...) por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto frente al Acuerdo por el que se deniega la solicitud de devolución relativa al 3T del ejercicio 2011, por importe de 50.882,21 euros. En reposición la entidad minoró la cantidad solicitada a 7.761,70 euros. (reclamación 1196/2013).

- Acuerdo de 18 de septiembre de 2012 (referencia ...) por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto frente al Acuerdo por el que se deniega la solicitud de devolución relativa al 3T del ejercicio 2011, por importe de 7.960,14 euros. En reposición la entidad minoró la cantidad solicitada a 1.214,28 euros. (reclamación 1262/2013).

- Acuerdo de 20 de mayo de 2013 (referencia ...) por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto frente al Acuerdo por el que se deniega la solicitud de devolución relativa al 3T del ejercicio 2011, por importe de 64,80 euros (reclamación 4447/2013).

- Acuerdo de 18 de septiembre de 2012 (referencia ...) por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto frente al Acuerdo por el que se deniega la solicitud de devolución relativa al 4T del ejercicio 2011, por importe de 84.489,78 euros. En reposición la entidad minoró la cantidad solicitada a 12.479,18 euros. (reclamación 1228/2013).

- Acuerdo de 18 de septiembre de 2012 (referencia ...) por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto frente al Acuerdo por el que se deniega la solicitud de devolución relativa al 4T del ejercicio 2011, por importe de 423,40 euros. En reposición la entidad minoró la cantidad solicitada a 58,40 euros. (reclamación 3193/2013).

- Acuerdo de 20 de mayo de 2013 (referencia ...) por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto frente al Acuerdo por el que se deniega la solicitud de devolución relativa al 4T del ejercicio 2011, por importe de 872,74 euros (reclamación 4463/2013).

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

T... presentó diversas solicitudes 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, referidas a los cuatro trimestres del ejercicio 2011 (una solicitud por el 1T, tres solicitudes por el 2T, tres solicitudes por el 3T y tres solicitudes por el 4T).

La Oficina Nacional de Gestión Tributaria, IVA No Residentes, del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT dictó sendos acuerdos de denegación de las devoluciones, por los siguientes motivos:

“Que para la devolución de las cuotas de IVA soportadas en el territorio de aplicación del impuesto por empresarios o profesionales no establecidos, es necesario que se carezca de establecimiento permanente en el mismo, como establece el artículo 119 de la Ley 37/1992, del I.V.A., o bien, que a pesar de ser titular de un establecimiento permanente, no se realicen desde el mismo entregas de bienes o prestaciones de servicios.

**Que de los datos y documentación del expediente se deduce que el solicitante está establecido en el territorio de aplicación del impuesto, de acuerdo con lo que disponen los artículos 69.Tres.2º y 84 de la citada Ley y que realiza desde dicho establecimiento entregas de bienes o prestaciones de servicios.*

**Por este motivo, no le resulta aplicable el procedimiento especial de devolución a no establecidos. Para regularizar su situación tributaria debe dirigirse a la Administración o Delegación de la Agencia Tributaria correspondiente al domicilio donde radica su establecimiento en el territorio de aplicación del impuesto.*

Así, de acuerdo con los datos obrantes en la base de datos de esta Oficina el solicitante ha presentado, con el NIF ..., los modelos 303 y 390 correspondientes al período al que se refiere la solicitud de devolución”.

Disconforme la entidad con los Acuerdos anteriores, interpone frente a ellos recursos de reposición, los cuales son desestimados por resoluciones de la oficina gestora con los siguientes argumentos:

“SEGUNDO. De acuerdo con:

Lo establecido en el artículo 119 de la Ley 37/1992, del IVA, para la devolución de las cuotas de IVA soportadas en el territorio de aplicación del impuesto por empresarios o profesionales no establecidos, es necesario que se carezca de establecimiento permanente en el mismo o bien que, a pesar de ser titular de un establecimiento permanente, no se realicen desde el mismo entregas de bienes o prestaciones de servicios.

De acuerdo con los datos obrantes en la base de datos de esta Oficina el solicitante ha presentado con el NIF ... los modelos 303 y 390 correspondientes al período al que se refiere la solicitud de devolución, por lo que fue dictado, con fecha (...), el acuerdo de denegación de la devolución contra el que se interpone este recurso.

En las alegaciones realizadas, el interesado reconoce que la entidad T... posee un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto al disponer de un terreno rústico que es arrendado, lo que motiva que presente los modelos 303 y 390 declarando las cuotas de IVA repercutidas por la prestación de ese servicio de arrendamiento.

Por lo tanto, incumple el requisito previsto en el segundo párrafo del artículo 119.Uno de la Ley 37/1992, por lo que no le resulta aplicable el procedimiento especial de devolución a no establecidos previsto en dicho artículo.

Si bien el recurrente hace referencia al artículo 53 del Reglamento de ejecución 282/2011 del Consejo relativo a la consideración de cuándo un establecimiento permanente interviene o no en la entrega de bienes o prestación de servicios realizada por un sujeto pasivo, hay que tener en cuenta que este artículo debe utilizarse para la aplicación del artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE, artículo comprendido en la Sección 1 denominada "Deudores del Impuesto ante el Tesoro Público", transpuesto a nuestro ordenamiento interno en el artículo 84.Dos de la Ley 37/1992 y que lo que aquí se está cuestionando es si resulta aplicable el procedimiento previsto en el artículo 119 de la Ley del Impuesto por cumplir los requisitos exigidos en el mismo.

En consecuencia y en base a todo lo anterior, para obtener la devolución de cualquiera de las cuotas de IVA soportadas en el período al que se refiere la solicitud denegada debe regularizar su situación tributaria dirigiéndose a la Administración o Delegación de la Agencia Tributaria correspondiente al domicilio donde radica su establecimiento en el territorio de aplicación del Impuesto”.

Segundo:

Frente a los Acuerdos anteriores, T... interpone las presentes reclamaciones económico-administrativas ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, basadas todas ellas en las siguientes alegaciones:

- En primer lugar, aunque las solicitudes inicialmente presentadas por la entidad fueron solicitudes de devolución de no establecidos, si la oficina gestora consideraba que debía solicitarse la devolución por el procedimiento previsto para empresarios o profesionales sí establecidos tendría que haber calificado las solicitudes conforme a su verdadera naturaleza, y haber entrado a conocer el fondo del asunto.

- Su establecimiento permanente en España realiza una actividad de alquiler de bien inmueble, mientras que la casa central (T..., no establecida) lleva a cabo en territorio español prestaciones de servicios relacionadas con el mantenimiento de plantas fotovoltaicas, actividad para la que no utiliza su establecimiento en España. Ambos sujetos son sujetos pasivos diferenciados, un empresario establecido en dos territorios y con NIF/IVA diferentes en cada uno de ellos. Los bienes y servicios que adquieran deberán ser facturados de acuerdo con la norma de afección a la actividad económica de cada uno de ellos.

No entiende la reclamante cómo pueden dos sujetos pasivos diferentes presentar las solicitudes de deducción/devolución en un mismo formulario, confundándose dichas cuotas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de las reclamaciones económico-administrativas que se examinan, que han sido interpuestas 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 Real Decreto 520/2005, 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, resolviendo de forma acumulada

de conformidad con lo dispuesto en el artículo 230.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al tratarse de un mismo sujeto pasivo y del mismo tributo.

La cuestión que debe resolver este Tribunal Económico – Administrativo Central consiste en determinar si resulta de aplicación el régimen especial previsto para no establecidos en el artículo 119 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Segundo:

Como punto de partida para la resolución debemos distinguir los siguientes supuestos de devolución en el Impuesto sobre el Valor Añadido:

1. Los supuestos generales de devolución que se regulan en el artículo 115 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido.
2. Devolución a exportadores en régimen comercial regulado en el artículo 116 de la Ley 37/1992.
3. Devolución a exportadores en régimen de viajeros a que se refiere el artículo 117 de la Ley 37/1992 y
4. El supuesto especial de devolución de las cuotas del Impuesto soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, al que se refiere el artículo 119 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Es decir, lo primero que debemos determinar en la presente resolución, es el supuesto de devolución al que debe acudir la entidad reclamante, para obtener, en su caso, la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas con ocasión de la adquisición de los bienes y servicios correspondientes al ejercicio 2011.

La controversia se suscita en torno a la aplicación del artículo 119 de la Ley en contraposición con el artículo 115 de la misma.

Para ello, vamos a comenzar señalando lo que dispone el artículo 115 de la Ley 37/1992 :

“Uno. Los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 99 de esta Ley, por exceder continuamente la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año.

Dos. Reglamentariamente podrá establecerse, con referencia a sectores o sujetos pasivos determinados, el derecho a la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación.

Tres. En los supuestos a que se refieren este artículo y el siguiente, la Administración procederá en su caso, a practicar liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación en que se solicite la devolución del impuesto. No obstante, cuando la citada declaración-liquidación se hubiera presentado fuera de este plazo, los seis meses se computarán desde la fecha de su presentación.

Cuando de la declaración-liquidación, o en su caso, de la liquidación provisional resulte cantidad a devolver, la Administración tributaria procederá a su devolución de oficio, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones provisionales o definitivas, que procedan.

Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo establecido en el primer párrafo de este apartado, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el importe total de la cantidad solicitada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas ulteriores que pudieran resultar procedentes.

Transcurrido el plazo establecido en el primer párrafo de este apartado sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora a que se refiere el artículo 58.2.c) de la Ley General Tributaria, desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha del ordenamiento de su pago, sin necesidad de que el sujeto pasivo así lo reclame.

Reglamentariamente se determinarán el procedimiento y la forma de pago de la devolución de oficio a que se refiere el presente apartado.”

Y por otra parte el artículo 119 de la Ley 37/1992 reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone:

“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.

A tales efectos, se asimilarán a los 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.”

El desarrollo reglamentario se encuentra en el artículo 31 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Es decir, se trata de dos supuestos diferenciados de devolución en el Impuesto sobre el Valor Añadido, de los que se pueden extraer a grandes rasgos las siguientes características:

1. El artículo 115 de la Ley es el supuesto general de devolución, previsto para los sujetos pasivos que no hayan podido efectuar las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 99, por exceder continuamente de las cuotas devengadas. El modelo de solicitud de la devolución de oficio a que se refiere este artículo, en el período de liquidación que nos ocupa, es el modelo 300 (actualmente 303), que se presenta trimestralmente (o mensualmente en los supuestos previstos en la norma), y se acompaña de una declaración resumen anual, modelo 390, que se presenta conjuntamente con la última autoliquidación trimestral, en la que se solicita la devolución que en su caso corresponda.

2. El artículo 119 por su parte, es un supuesto especial de devolución previsto, a grandes rasgos, para sujetos pasivos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto o bien, cuando teniendo en dicho territorio un establecimiento permanente, no efectúen desde el mismo entregas de bienes ni prestaciones de servicios. La solicitud de devolución para este supuesto especial se efectúa en el modelo 361.

3. Ambos supuestos de devolución son incompatibles y excluyentes, en relación con un mismo período.

Resulta cuestión pacífica en el presente procedimiento la presencia de un establecimiento permanente en España, que no ha sido puesto en duda por ninguna de las partes, por lo que este Tribunal no entra a conocer de esta cuestión, careciendo además de los elementos necesarios para concretar o determinar esta cuestión. Por tanto, lo que corresponde determinar es si la titularidad de dicho establecimiento permanente permite la aplicación del régimen previsto en el artículo 119 de la Ley 37/1992 para no establecidos, por aplicación del párrafo 2º del apartado 1 del mismo, al realizar desde tal establecimiento operaciones relacionadas sólo con la actividad de arrendamiento de inmuebles y no actividades relativas a plantas fotovoltaicas (que es la actividad de la entidad no residente), o, por el contrario, si impide su aplicación por la realización de las citadas operaciones.

La Oficina Nacional de Gestión Tributaria, en los acuerdos impugnados, fundamenta su posición en los siguientes términos: *“Que de los datos y documentación del expediente se deduce que el solicitante está establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, de acuerdo con lo que disponen los artículos 69.Tres.2º y 84 de la citada Ley y que realiza desde dicho establecimiento entregas de bienes o prestaciones de servicios”*.

La Oficina Gestora deniega, por tanto, las devoluciones solicitadas por el procedimiento previsto en el artículo 119 de la LIVA, al considerar que se trata de un sujeto establecido en el territorio de aplicación del impuesto, pues se dispone de un establecimiento permanente en el citado territorio desde el cual realiza operaciones, y ha presentado autoliquidaciones con ese mismo NIF IVA.

En este punto conviene señalar que con la redacción del artículo 84.Dos de la Ley 37/1992 aplicable hasta el ejercicio 2010, la posesión de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto por una persona o entidad no establecida ab initio en el citado territorio, ejercía una suerte de vis atractiva a los efectos de convertir al sujeto no establecido en sujeto pasivo del IVA, todo ello con independencia de la realización de operaciones sujetas a IVA desde dicho establecimiento permanente.

En el ejercicio 2011 la redacción del citado artículo 84 era la siguiente:

“Dos. A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

Se entenderá que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas”.

Así, por un lado, vemos que el artículo 84 requiere para considerar sujeto pasivo a un establecimiento permanente, que éste intervenga en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios en el territorio de aplicación del Impuesto; por otro lado, el artículo 119.Uno al regular la devolución a no establecidos, asimila a los no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, a 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.

Este concepto de no establecido del artículo 119 no coincide con el del artículo 84.Dos a efectos del sujeto pasivo. El concepto de establecido del artículo 84.Dos servirá para determinar el sujeto pasivo y el del artículo 119 para determinar si el empresario puede o no aplicar el procedimiento especial de las devoluciones regulado en dicho precepto.

La Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro, dispone en su artículo 3:

“La presente Directiva se aplicará a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución que reúnan las siguientes condiciones:

a) durante el período de devolución, no hayan tenido en el Estado miembro de devolución, la sede de su actividad económica, o un establecimiento permanente desde el que se hayan realizado operaciones económicas, o, en caso de no existir dicha sede o establecimiento permanente, su domicilio o residencia habitual;

b) durante el período de devolución, no hayan entregado bienes o prestado servicios que se consideren entregados o prestados en el Estado miembro de devolución, excepto cuando se trate de las siguientes operaciones: (...).”

Este artículo de la Directiva comunitaria requiere para solicitar la devolución por el procedimiento especial de no establecidos que, si se tiene establecimiento permanente en el Estado en el que se soportan las cuotas y en el que se solicita la devolución por este procedimiento especial, no se hayan realizado desde dicho establecimiento permanente operaciones económicas. No dice el artículo que el establecimiento permanente no haya realizado operaciones vinculadas con aquellas por las que se solicita devolución, sino que no se hayan realizado operaciones con carácter general. Se requiere así que el establecimiento permanente no haya realizado ningún tipo de operaciones, pues de haberlas realizado estaría obligado a presentar autoliquidaciones de IVA en los mismos términos que los obligados tributarios nacionales del Estado miembro de que se trate, y a incluir en ellas las cuotas soportadas por la matriz o el establecimiento no establecido por las que se solicita la devolución por un procedimiento especial.

Ello obedece a que el procedimiento especial de solicitud de devolución de no establecidos es, como su nombre indica, un procedimiento especial, y su finalidad es simplificar la solicitud de devolución a estos no establecidos y no someterlos al mismo régimen que los establecidos en dicho Estado miembro. No obstante, si esa entidad ya está obligada a presentar declaraciones de IVA en el territorio de aplicación del Impuesto igual que los nacionales del mismo, y está sujeta a las mismas formalidades y obligaciones, es lógico que se incluyan en esas declaraciones todas las cuotas de IVA soportadas por la entidad (ya sea por ese establecimiento permanente, por otro de otro Estado miembro, o por la matriz), puesto que debe acudir al procedimiento especial cuando sea el único cauce al que puede acudir un no establecido para recuperar el IVA soportado. A esto se añade que, si se pudiera acudir a las dos vías al mismo tiempo, podría suceder que se le devolviesen cuotas por el procedimiento de no establecidos, y que las cuotas a ingresar resultantes de sus repercusiones no fueran ingresadas y no se pudiesen compensar ambas cantidades, además del mayor coste financiero para las empresas, que tendrían que ingresar un importe de IVA superior y esperar a que se les devolviese, cuando ambas cantidades podrían incluirse en la misma declaración. Esta es la finalidad del precepto y a ella debemos atender.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha interpretado también este artículo. Su Sentencia de 16 de julio de 2009 (asunto C-244/08) declara que la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben al obligar a un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro o en un país tercero, pero que tiene un establecimiento permanente en Italia y que, durante el período en cuestión, efectuó entregas de bienes o prestaciones de servicios en Italia, a solicitar la devolución del IVA soportado con arreglo a los procedimientos previstos en la Octava Directiva (actualmente Directiva 2008/9/CE) en vez de deducirlo, cuando la adquisición por la que se solicita la devolución de ese impuesto no fue efectuada a través del mencionado establecimiento permanente, sino directamente por el establecimiento principal del sujeto pasivo.

En el caso examinado, una empresa no establecida en Italia realiza adquisiciones de bienes y servicios en Italia, y dispone en ese país de un establecimiento permanente que realiza operaciones pero que no es quien realiza las adquisiciones. Italia pretende hacer a la entidad solicitar la devolución del IVA por el procedimiento especial de no establecidos, y el TJCE declara que debe incluirlo como IVA deducible en las autoliquidaciones presentadas por el establecimiento permanente que se encuentra en Italia aunque no fuese él quien realizó las adquisiciones ni fueran para sus necesidades. El TJCE considera que la existencia de operaciones activas en el Estado miembro en cuestión es el factor clave para excluir el recurso a la Octava Directiva, declarando también

que los diversos medios de restitución del IVA, ya sea por deducción o por reembolso, no tendrán ningún impacto sobre la posible existencia de dificultades para calcular la cantidad de IVA a devolver.

También la Sentencia de 25 de octubre de 2012, asuntos acumulados C-318/11 y C-319/11, declara:

“37. De ello se desprende que, a efectos de la exclusión del derecho a la devolución, debe comprobarse la realización efectiva de operaciones imponibles a partir del establecimiento permanente en el Estado de presentación de la solicitud de devolución, y no sólo la mera aptitud del establecimiento para realizar tales operaciones.

38. Ahora bien, en los litigios principales es pacífico que, en el ámbito de sus actividades de realización de pruebas técnicas y de investigación, las empresas interesadas no han llevado a cabo, en el territorio del Estado miembro en el que se solicitan las devoluciones, operaciones imponibles por las que se repercute el IVA.

39. En tales circunstancias pues, debe reconocerse el derecho a la devolución del IVA soportado, sin que proceda examinar además si ambas empresas interesadas disponen efectivamente de un «establecimiento permanente» a los efectos de las disposiciones que han de interpretarse, por cuanto los dos requisitos necesarios para la aplicación del criterio del «establecimiento permanente desde el que se realizan operaciones económicas» son acumulativos.

40. Según observa la Comisión, esta interpretación es conforme con la finalidad de las Directivas aplicables, que es permitir al sujeto pasivo obtener la devolución del IVA soportado cuando, a falta de operaciones imponibles activas en el Estado miembro de devolución, no podría deducirse este IVA soportado de ninguna cantidad debida en concepto de IVA repercutido.

41. En efecto, el derecho de un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro a obtener la devolución del IVA abonado en otro Estado miembro, regulado en la Octava Directiva, es análogo al derecho a deducir el IVA soportado en su propio Estado miembro, reconocido a su favor por la Directiva sobre el IVA (Sentencia Planzer Luxembourg, citada en el apartado 35 de esta sentencia).

42. Procede declarar, por último, que el artículo 1 de la Octava Directiva y el artículo 3, letra b), de la Directiva 2008/9 supeditan expresamente el derecho a la devolución del IVA a la inexistencia de entregas de bienes y prestaciones de servicios que se tengan por efectuadas en el Estado miembro de devolución, en los supuestos en que el sujeto pasivo no tiene en ese Estado ni la sede de su actividad económica ni un establecimiento permanente desde el que se realizan operaciones económicas, ni tampoco, en su defecto, su domicilio o residencia habitual.

43. Así pues, la realización efectiva de operaciones imponibles en el Estado de devolución es el requisito común de la exclusión del derecho a devolución, tanto si el sujeto pasivo que solicita la devolución tiene un establecimiento permanente en ese Estado como si no lo tiene”.

Tercero:

En el presente caso, como ya se ha señalado, no resulta cuestión controvertida la presencia de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto de T....

El régimen de devoluciones a no establecidos contiene una excepción en el artículo 119. Uno segundo párrafo, de modo que asimila a los no establecidos a los titulares de un establecimiento permanente cuando no realicen desde el mismo entregas de bienes o prestaciones de servicios, siendo por tanto aplicable el régimen en ese caso.

El establecimiento permanente en España presenta los modelos 303 y 390 de IVA durante el ejercicio 2011, repercutiendo IVA, por lo que este Tribunal entiende de manera debidamente justificada que el citado establecimiento permanente realiza en el territorio de aplicación del impuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al mismo en el ejercicio 2011, no resultando de aplicación el régimen de devoluciones para no establecidos previsto en el artículo 119 de la Ley 37/1992.

Por este motivo, deben confirmarse los acuerdos impugnados, por cuanto no cabe acudir al procedimiento previsto en el artículo 119 de la Ley 37/1992 para obtener la devolución del IVA soportado en territorio español por T....

Además de lo anterior, debe este Tribunal señalar que la entidad ni siquiera ha acreditado que las compras no se efectúan en beneficio del establecimiento permanente. Este establecimiento permanente arrienda fincas rústicas en Abuzaderas, pero T... no acredita que esa sea la única actividad del establecimiento, además de haber facturas relativas a estas fincas (por ejemplo, vigilancia y protección Abuzaderas).

A esto añadimos que hay periodos en los que la solicitud de devolución no llega al importe mínimo para poder optar a dicha devolución por el procedimiento especial, que hay varias solicitudes por cada trimestre del ejercicio 2011, que por las descripciones e importes de las facturas algunas podrían estar duplicadas, y toda una serie de incorrecciones. Tampoco constan en los expedientes las facturas, para poder comprobar si se expiden a nombre del establecimiento español o de la entidad alemana, etc.

Cuarto:

Alega también T... que si no tiene derecho a obtener la devolución del IVA soportado por el procedimiento especial previsto en el artículo 119 de la Ley 37/1992, la Administración debió calificar su escrito conforme a su verdadera naturaleza y tramitarlo.

La propia Administración, en los acuerdos impugnados, declara que para obtener la devolución debe regularizar su situación tributaria dirigiéndose a la Administración o Delegación de la Agencia Tributaria correspondiente al domicilio donde radica su establecimiento en el territorio de aplicación del Impuesto.

Pues bien, este Tribunal considera conformes a derecho en este sentido los acuerdos impugnados, que se limitan a indicar a la entidad lo que debe hacer. La entidad no puede pretender que la Administración transforme un procedimiento de devolución a no residentes en un procedimiento de devolución a empresarios establecidos, una vez se ha declarado que tiene un establecimiento permanente y el IVA soportado debió incluirse en las autoliquidaciones presentadas por este.

El procedimiento iniciado por la entidad es un procedimiento de devolución a no establecidos, y ese es el procedimiento resuelto por la ONGT, quien además de resolver el mismo, indica a la entidad cual es el procedimiento al que debe acudir para recuperar el IVA. La entidad considera que la Administración debió dar respuesta a sus pretensiones de devolución en ese procedimiento inicial, pero lo cierto es que la normativa prevé el procedimiento a seguir en estos casos. Si el Establecimiento permanente ha deducido un IVA inferior al procedente, podrá deducirlo de acuerdo con lo previsto en los artículos 99 y 100 de la Ley 37/1992. Además de existir un procedimiento específico, que es la inclusión de las cuotas de IVA soportado en las declaraciones-liquidaciones de los periodos siguientes en unos plazos determinados, la ONGT no es competente para conocer de ello, lo que se pone de manifiesto claramente porque indica a la entidad dónde dirigir las solicitudes.

Este Tribunal considera que la actuación de la ONGT al indicar a T... el procedimiento a seguir y dónde dirigir las solicitudes, es conforme a derecho, puesto que el procedimiento inicial tramitado de devolución a no establecidos es un procedimiento especial previsto en las normas y cuya competencia corresponde a un órgano específico que tiene competencias en materia de IVA muy limitadas, como pueden ser las exenciones o devoluciones del Impuesto sobre el Valor Añadido a no establecidos, representaciones diplomáticas y consulares y organismos internacionales.

Nada incumple la ONGT cuando desestima la devolución de IVA por el procedimiento especial previsto para no establecidos e indica a la entidad que acuda al procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

La ONGT desestima la solicitud de devolución de no establecidos e indica a la entidad a quien dirigirse para regularizar su situación tributaria, pero no puede la entidad pretender que dicho órgano dé respuesta también a este procedimiento, porque ello excede de las competencias atribuidas a la ONGT, y por ello este órgano se limitó a indicar a T... cómo actuar, motivo por el que deben desestimarse las alegaciones de la entidad en este sentido.

Por lo expuesto,

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

ACUERDA:

desestimarlas, confirmando los actos administrativos impugnados.

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