

**BASE DE DATOS [NORMACEF](#)**

Referencia: NFJ059786

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 22 de septiembre de 2015

Vocalía 5.<sup>a</sup>

R.G. 2160/2013

**SUMARIO:**

**IVA. Devoluciones. Empresarios o profesionales no establecidos.** *Necesidad de que el establecimiento permanente no realice ninguna operación para que la devolución pueda realizarse por vía del art. 119.bis de la Ley 37/1992 (Ley IVA).* En el caso que se analiza, la oficina gestora ha denegado la solicitud de devolución, no por la simple existencia de un establecimiento permanente, sino porque desde ella se han realizado operaciones sujetas al Impuesto español, al estar aquí localizadas, aunque estén exentas de acuerdo con el art. 22 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), como operaciones asimiladas a las exportaciones, y que como tales generan un derecho pleno a su deducción y, en su caso, a su devolución por el procedimiento ordinario cuando su importe sea insuficiente para cubrir el importe del IVA soportado. Pues bien, efectivamente, para aplicar el sistema de devolución a no establecidos es preciso que el empresario o profesional no tenga un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto o bien teniéndolo, desde dicho establecimiento permanente no se realicen operaciones sujetas al Impuesto. Así, a los efectos de proceder a la devolución a no establecidos por la vía especial prevista para ello, ha de considerarse como sujeto pasivo no residente a aquella persona que no posee en el Estado miembro en cuestión un establecimiento permanente desde el que se realizan operaciones sujetas a gravamen con carácter general. Así pues, la existencia de operaciones activas en el Estado miembro en cuestión constituye el factor determinante para excluir el recurso al procedimiento especial de devolución. 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. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 22, 84, 119 y 119.bis.

Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo (Disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE), arts. 11 y 53.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 170 y 192.bis.

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), arts. 1 y 3.

En Madrid en la fecha indicada y en las reclamaciones que en única instancia han sido presentadas ante este Tribunal Económico Administrativo Central por ... que señala como domicilio para notificaciones ... y que actúa en representación de la sociedad establecida en Suiza S..., con número de identificación fiscal en aquel país CH... contra los acuerdos de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria-IVA no establecidos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de fecha 22 de noviembre del 2012, que desestimaron solicitudes de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en España en el segundo trimestre de 2011 (RG ...), número de expediente 28..., por importe de 29.001,97 euros; en el cuarto trimestre de 2011 (RG ...), número de expediente 28-..., por importe de 72.174,47 euros; por el ejercicio 2011 (RG ...), número de expediente 28-...; por importe de 207.763,56 euros; en el primer trimestre de 2012 (RG ...), número de expediente 28..., por importe de 106.593,95 euros; y en el segundo trimestre de 2012 (RG ...), número de expediente 28-..., por importe de 34.696,99 euros; que habían sido formuladas al amparo del régimen especial de devolución del artículo 119 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

Las solicitudes a que se hace referencia en el encabezamiento de esta reclamación fueron desestimadas por acuerdos de fecha 22 de noviembre del 2012 por que:

*“\* Según el artículo 119 bis de la Ley 37/92 del IVA, las condiciones y requisitos que se han de cumplir para tener derecho a la devolución por el régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, ni en la Comunidad, islas Canarias, Ceuta o Melilla, como es el caso, son los previstos en el artículo 119 de la Ley 37/92, del IVA.*

*\* 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 IVA, 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 2.º y 84 de la citada ley y que realiza desde dicho establecimiento entregas de bienes o prestaciones de servicios. En concreto, la entidad solicitante tiene una sucursal en España denominada ... con NVAT ... y esta sucursal realiza entregas de bienes o prestaciones de servicios tal y como se desprende de lo declarado por la misma en el modelo 347, en el que declara ventas por importe total anual de 2.057.617,18 €.*

*\* 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”.*

### Segundo.

Consta en los expedientes informe de conformidad con alta en Registro de Devolución Mensual de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid, de fecha 2 de diciembre de 2009, en el que consta que la entidad interesada, que se dedica a la reparación y mantenimiento aeronáutico y espacial, tiene abierta sucursal en España con número de identificación ... y figura inscrita en el Registro de Devolución Mensual y en relación con esta solicitud fue en su momento comprobado el cumplimiento de los requisitos del artículo 30 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

### Tercero.

Contra estas decisiones ha presentado la entidad interesada estas reclamaciones en la que, invocando el artículo 53.2 del Reglamento de Ejecución nº 282/2011 de la Unión Europea, argumenta que tal precepto exige que el sujeto pasivo utilice los medios técnicos y humanos del establecimiento permanente para la realización de las operaciones sujetas, circunstancia que no ha concurrido en este caso.

Según describe en sus alegaciones en estas reclamaciones, la compañía suiza realiza en España el mantenimiento y reparación de aeronaves de compañías dedicadas esencialmente a la navegación aérea internacional en actividades de transporte de mercancías y pasajeros.

Y por lo que se refiere a las facturas en las que se le repercutió el IVA cuya devolución se solicita, se trata de importaciones de repuestos para el mantenimiento de los aviones cuyo transporte e importación se ha gestionado por la empresa Schenker SA y que son enviados desde el almacén de la compañía en Suiza para su montaje e instalación en los aviones, que se realiza por personal de la compañía suiza desplazado a España o por personal aquí subcontratado, pero no por personal de la sucursal que, según alega el interesado, no interviene en la prestación de estos servicios de mantenimiento e instalación y reparación de repuestos.

## FUNDAMENTO DE DERECHO

### Primero.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer en única instancia de estas reclamaciones al proceder los acuerdos impugnados de un órgano central de la AEAT y de conformidad con las reglas del artículo 229 de la Ley 58/2003, General Tributaria; procediendo la acumulación de las reclamaciones en virtud de lo dispuesto en el artículo 230.1.a) de la LGT.

**Segundo.**

El artículo 119 de la Ley del IVA limita la utilización de este régimen especial de devolución a los sujetos pasivos no establecidos en el ámbito territorial de aplicación del IVA español y, según establece el artículo 84 Dos de la LIVA se consideran establecidos aquellos que tengan en el territorio de aplicación del Impuesto la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente, cuando intervengan en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto. A ello se añade que, conforme señala el artículo 119: *“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”*.

Además exige que el solicitante no haya realizado en el territorio de aplicación del IVA español entregas de bienes o prestaciones de servicios localizadas en este territorio y sujetas, por tanto, al mismo; distintas de aquellas en las que es el adquirente el sujeto pasivo del impuesto, o cuando se trate se transportes y servicios accesorios exentos. También, que el solicitante no sea destinatario 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.

Finalmente, cuando el sujeto pasivo no establecido, lo está en un territorio distinto de la Unión, o las Islas Canarias, o Ceuta o Melilla, se exige (hoy en el artículo 119 bis de la LIVA como consecuencia de la modificación llevada a cabo por la Ley 2/2010), que lo esté en un Estado en que exista reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto español, o en Ceuta o Melilla, con algunas excepciones que no se refieren a las operaciones aquí consideradas

La Oficina gestora ha denegado la solicitud de devolución, no por la simple existencia de un establecimiento permanente (la sucursal registrada), sino porque desde ella se han realizado operaciones sujetas al impuesto español, al estar aquí localizadas, aunque estén exentas de acuerdo con el artículo 22 de la ley del impuesto, como operaciones asimiladas a las exportaciones; y que como tales generan un derecho pleno a su deducción y, en su caso, a su devolución por el procedimiento ordinario cuando su importe sea insuficiente para cubrir el importe del IVA soportado.

**Tercero.**

El interesado, como ya se ha recogido, opone la no intervención de la sucursal en la realización de las operaciones localizadas en el territorio de aplicación del impuesto español. Y señala en relación con esta cuestión, que en el servicio de reparación y mantenimiento de las aeronaves interviene sólo personal desplazado desde la casa central o subcontratado, pero sin precisar si se ha subcontratado por aquella o por la sucursal.

Sin perjuicio de que estas afirmaciones no resultan acreditadas (como tampoco resulta acreditado que la sucursal no tuviera la condición de establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto, ni de que desde el mismo no se realizan operaciones activas, esto es entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto), el interesado invoca la aplicación del Reglamento de ejecución UE 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011, y concretamente su artículo 53 dictado para la aplicación del artículo 192 bis de la Directiva 2006/112 CE. Este artículo 53 dispone que: *“1. Para la aplicación del artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE solo se tomará en consideración el establecimiento permanente que tenga el sujeto pasivo cuando se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan realizar la entrega de bienes o la prestación de servicios en la que intervenga. 2. Cuando un sujeto pasivo tenga un establecimiento permanente en el territorio del Estado miembro en que se adeude el IVA, se considerará que dicho establecimiento no interviene en la entrega de bienes o prestación de servicios en el sentido del artículo 192 bis, letra b), de la Directiva 2006/112/CE, a menos que el sujeto pasivo utilice los medios técnicos y humanos de dicho establecimiento permanente para operaciones inherentes a la realización de la entrega imponible de esos bienes o la prestación imponible de esos servicios en dicho Estado miembro, ya sea antes o durante esa entrega o prestación. Cuando los medios del establecimiento permanente se utilicen exclusivamente para llevar a cabo tareas administrativas auxiliares, tales como la contabilidad, la facturación y el cobro de créditos, no se considerará que dichos medios se hayan utilizado a los fines de una entrega de bienes o una prestación de servicios”*.

Y el artículo 192 bis al que da ejecución establece que: *“A efectos de la presente sección, a un sujeto pasivo que tenga un establecimiento permanente en el territorio de un Estado miembro en que se devengue el impuesto se le considerará como sujeto pasivo no establecido en el territorio de dicho Estado miembro cuando se cumplan las siguientes condiciones:*

*a) que efectúe una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada en el territorio de ese Estado miembro;*

*b) que en la entrega de bienes o la prestación de servicios no intervenga ningún establecimiento que tenga el proveedor de servicios en el territorio de ese Estado miembro*

No obstante, en caso de que se expida una factura con el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro del establecimiento permanente, se considerará que este último ha intervenido en la entrega de bienes o la prestación de servicios efectuada en ese Estado miembro, salvo que existan pruebas que acrediten lo contrario”.

Pero aunque es indudable que los artículos citados, el 192 bis de la Directiva 2006/112CE y el 53 del Reglamento citado (y también en su artículo 11) utilizan un concepto estricto del establecimiento permanente, caracterizado por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan prestar los servicios que suministre y utilizar los servicios que reciba, lo que no queda aclarado es en qué forma este concepto afecta a la cuestión aquí planteada sobre la utilización del procedimiento especial de devolución por sujetos no establecidos.

Hay que recordar que la devolución a favor de los sujetos no establecidos en el territorio en el que se devengó el IVA se regulaba en la Octava Directiva 79/1072 CE de 6 de diciembre. En el artículo 1º se establecía su aplicación respecto de los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país de que se trate, ni la sede de su actividad económica, ni un establecimiento permanente desde el que se efectúe la operación, ni su domicilio o residencia habitual y que no hubieran efectuado ninguna entrega de bienes o prestación de servicios que pudiera considerarse efectuada en ese país, con excepción de prestaciones de transporte y servicios accesorios a estos exentos, y de las prestaciones de servicios en las que el impuesto fuera debido únicamente por el destinatario de tales servicios. Y esta Directiva estuvo en vigor hasta el 1 de enero del 2010 cuando fue derogada por la Directiva 2008/9 CE.

Y el artículo 3.º de esta última establece que: *“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:*

*i) la prestación de servicios de transporte y servicios accesorios exentos en virtud de lo dispuesto en los artículos 144, 146, 148, 149, 151, 153, 159 y 160 de la Directiva 2006/112/CE,*

*ii) la entrega de bienes y la prestación de servicios a la persona que sea deudora del impuesto según lo especificado en los artículos 194 a 197 y el artículo 199 de la Directiva 2006/112/CE”.*

También es importante considerar que en la misma fecha, el 12 de febrero del 2008, se promulgó la Directiva 2008/8 CE por la que se modificó la Directiva 2006/112 CE en lo relativo a los nuevos criterios de localización de las prestaciones de servicios; y este es el texto que introdujo el nuevo artículo 192 bis en la Sexta Directiva, que es el que se ejecuta en el artículo 53 del Reglamento de 15 de marzo del 2011. Y siendo de la misma fecha la nueva Directiva de devolución a los no establecidos, no hay en la misma ningún elemento que reclame la atención sobre el artículo 192 bis citado.

Efectivamente según el artículo 1.º de la Directiva 2008/9 CE la devolución prevista en el artículo 170 de la Directiva 2006/112 CE se aplicará a los sujetos pasivos que con arreglo al artículo 1.º de la Directiva 86/560 CE (que armoniza el régimen de devolución aplicable a los sujetos no establecidos en territorio comunitario) y con arreglo al artículo 3.º de la Directiva 2008/8 CE, no estén establecidos en el Estado miembro en el que se realicen las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravado con IVA, que tendrán derecho a obtener la devolución de dicho impuesto en la medida en que los bienes o servicios se utilicen para las operaciones contempladas en su artículo 169 y en aquellas en las que el deudor del impuesto sea el adquirente o destinatario.

Se trata sólo, por tanto, de analizar el artículo 3.º de la Directiva 2008/9 CE antes recogido, que sobre la determinación de las personas con derecho a la devolución no introduce modificaciones respecto de la norma que deroga; es decir, que el procedimiento previsto se aplicará a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución que reúnan las siguientes condiciones: a) que durante el periodo 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) que durante el periodo de devolución no hayan entregado bienes o prestados servicios que se consideren entregados o prestados en el Estado miembro de devolución, excepto cuando se trate de las siguientes operaciones: las prestaciones de servicios de transporte y servicios

accesorios y las entregas de bienes y prestaciones de servicios a la persona deudora del impuesto de los artículos 194 a 197.

Se trata de dos requisitos acumulativos según reconoce la doctrina del TJUE y, en relación con el primero de estos que es el que atrae la atención del reclamante, la doctrina del TJUE es la que se recoge en los siguientes párrafos de su sentencia de 25 de octubre del 2012 (Asuntos C-318/11 y C-319/11):

*“36. Tratándose de esta última cuestión, es preciso recordar que, por el contrario, en la sentencia de 16 de julio de 2009, Comisión/Italia (C-244/08, Rec. p. I-130, apartados 31 y 32), el Tribunal de Justicia declaró que la expresión «establecimiento permanente desde el que se realizan operaciones económicas», contenida en el artículo 1 de la Octava Directiva y, actualmente, en el artículo 3, letra a), de la Directiva 2008/9, debe ser interpretado de manera que ha de considerarse como sujeto pasivo no residente a aquella persona que no posee en el Estado miembro en cuestión un establecimiento permanente desde el que se realizan operaciones sujetas a gravamen con carácter general. Así pues, la existencia de operaciones activas en el Estado miembro en cuestión constituye el factor determinante para excluir el recurso a la Octava Directiva. El Tribunal de Justicia declaró asimismo que la expresión «operaciones», que figura en el inciso «desde el que se realizan operaciones económicas», sólo puede referirse a operaciones por las que se repercute el IVA.*

*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.*

*(...)*

*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.”*

A la vista de los antecedentes de este expediente cabe concluir que existía en España un establecimiento permanente desde el que se realizaban operaciones activas, cuestión que no es discutida por las partes, y que se puede imputar a la sucursal las operaciones realizadas en España en relación con la devolución de las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto que ahora examinamos, aunque para la prestación de los servicios haya utilizado elementos personales no adscritos a ella y que tales operaciones aunque exentas, estaban localizadas y sujetas al IVA español y generaban derecho a la compensación y, en su caso, a la devolución, lo que le permite recuperar el IVA aquí soportado.

Por ello,

Este **Tribunal Económico Administrativo Central**, en Sala, en las reclamaciones interpuestas en única instancia por la sociedad establecida en Suiza **S...**,

#### **ACUERDA:**

**Desestimarlas** y confirmar los acuerdos impugnados.

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