

BASE DE DATOS DE Norma CEF.-

Referencia: NFJ084259

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de noviembre de 2021

Sala 2.^a

R.G. 1541/2019

SUMARIO:

IVA. Lugar de realización del hecho imponible. Prestaciones de servicios. Reglas especiales. Servicios relacionados con inmuebles sitos en el territorio de aplicación del IVA. Alquiler de maquinaria para ejecutar obras en un bien inmueble. Los servicios relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el territorio de aplicación del Impuesto se entienden prestados en dicho territorio, conforme a lo dispuesto en el art. 70.Uno.1º de la Ley 37/1992 (Ley IVA). Este precepto es la transposición al Derecho nacional de lo dispuesto en el art. 47 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), el cual ha sido objeto de desarrollo reglamentario en los arts. 31.bis y 31.ter del Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo (Disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE).

A partir de lo dispuesto en dicho art. 31.ter, deben distinguirse dos situaciones:

a) Que tenga lugar simplemente el arrendamiento de una maquinaria necesaria para la ejecución de una obra inmobiliaria.

En tal caso estamos ante el mero arrendamiento de bienes muebles (por ejemplo, grúas, excavadoras, etc.) que se localizan por la regla general del art. 69.Uno de la Ley del Impuesto de suerte que el arrendamiento de tal maquinaria no se localiza en el territorio español de aplicación del impuesto si el arrendador es un empresario establecido en dicho territorio y el destinatario es un empresario o profesional establecido en otro Estado miembro, como sería el supuesto que nos ocupa.

b) Que tenga lugar el arrendamiento de una maquinaria necesaria para la ejecución de una obra inmobiliaria acompañado del personal cualificado para su uso.

De tener lugar dicha circunstancia, se presume, salvo prueba en contrario, que el arrendador asume la responsabilidad de la ejecución de la obra en cuestión, lo que determina que dicho arrendamiento se califique como servicio relacionado con bienes inmuebles. Siendo esto así, el servicio se localiza en el lugar en el que radique el inmueble.

Partiendo de lo anterior, la reclamante ha acreditado que para el caso de los servicios prestados por la entidad LP, no se trata de un mero arrendamiento de maquinaria sino, como reza el certificado aportado ante este Tribunal «la prestación de servicios con maquinaria pesada (grúas, transportes especiales y otros equipos) y que todos ellos se prestan con operarios cualificados de la propia empresa (arrendadora)». Por tanto, se presume, al no haberse probado lo contrario por la Oficina gestora, que dicho arrendador asume la responsabilidad de la ejecución de la obra para la que se utilizará dicha maquinaria. Siendo esto así, las cuotas soportadas por los servicios prestados por la entidad LP se consideran debidamente repercutidas por lo que procede acordar su devolución. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 69, 70, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 114 y 119.

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

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 47 y 171.

Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo (Disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE), arts. 31.bis y 31.ter.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 17.

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

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 18/03/2019 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 15/01/2019 contra el acuerdo de resolución de recurso de reposición de fecha 18 de diciembre de 2018 interpuesto contra la resolución

por la que se estima parcialmente la solicitud de devolución de las cuotas soportadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), períodos 01-2017/12-2017, y cuantía de 7.297,97 euros.

Segundo.

La entidad reclamante, domiciliada en PAÍS_1, presentó el 26 de junio de 2018 ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) solicitud de devolución de las cuotas soportadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), períodos 01-2017/12-2017, por importe de 8.491,62 euros.

Tercero.

La Oficina Nacional de Gestión Tributaria, en relación con la solicitud de devolución referida, emitió acuerdo de devolución parcial de fecha 26 de octubre de 2018, número ..., por importe de 1.193,65 euros, habiendo sido solicitado la devolución de un importe de 8.491,62 euros.

Los motivos de denegación que se esgrimen son los siguientes:

"Las facturas emitidas por los proveedores TW MLJ (...), QR (...) y NP (...) y LP, corresponden a servicios de distinta naturaleza prestados a la entidad solicitante.

La prestación de los citados servicios se considera realizada 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, en tanto en cuanto el solicitante no está establecido en el territorio de aplicación del impuesto, la repercusión al mismo de las cuotas correspondientes a las facturas arriba señaladas ha sido incorrecta. Dichas cuotas no se han devengado y soportado con arreglo a derecho.

Por lo tanto, tales cuotas no tienen la consideración de deducibles conforme al artículo 94.tres de la Ley del Impuesto, por lo que no procede su devolución por el procedimiento previsto en el artículo 119 de la citada Ley".

El acuerdo de devolución parcial fue notificado a la reclamante con fecha 29 de octubre de 2018.

Cuarto.

Disconforme con dicho acuerdo, la reclamante interpone recurso de reposición con fecha 21 de noviembre de 2018, manifestando que los servicios prestados por las empresas referidas en el acuerdo de resolución, por los que se soportaron las cuotas cuya devolución se deniega, y que figuran consignados en las facturas presentadas, consisten en el alquiler de maquinaria, servicios de auto-grúa y camión grúa, todos ellos relacionados con obras contratadas a XZ LDA y desarrolladas en bienes inmuebles sitos en el territorio de aplicación del impuesto. En concreto, tales obras consistieron en la fabricación y colocación de paneles prefabricados de hormigón para cerramientos de naves industriales, cuyos destinatarios fueron sujetos pasivos del impuesto establecidos en dicho territorio. Por consiguiente, considerando que los servicios controvertidos se realizaron sobre bienes inmuebles sitos en el territorio de aplicación del impuesto, de acuerdo con la normativa vigente, tales servicios están sujetos al impuesto en el referido territorio cumpliéndose los demás requisitos para obtener la devolución del IVA.

Quinto.

Con fecha 18 de diciembre de 2018, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria dicta acuerdo de resolución de recurso de reposición por el que se desestima dicho recurso de acuerdo con las siguientes consideraciones:

"Las facturas emitidas por los proveedores TW MLJ (...), QR (...) y NP (...) y LP, corresponden a servicios de alquiler de maquinaria, servicios de auto-grúa y camión grúa prestados a la entidad solicitante.

De conformidad con el artículo 31 ter del Reglamento de ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, cuando se ponga a disposición de un cliente maquinaria o equipamiento para ejecutar obras en un inmueble, dicha operación solo se considerará una prestación de servicios vinculada a bienes inmuebles en caso de que el prestador asuma la responsabilidad de la ejecución de las obras en cuestión. en este caso los prestadores

de estos servicios (TW MLJ, QR y NP y LP) no asumen la responsabilidad de la ejecución de las obras por lo que estos servicios se localizan en sede del destinatario según lo establecido en el artículo 69 de la Ley 37/1992, del IVA."

La resolución fue notificada a la reclamante el 19 de diciembre de 2018.

Sexto.

Frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición, la reclamante interpone, el 15 de enero de 2019, reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, alegando, en síntesis, lo siguiente:

- La fundamentación del acuerdo se basa en el artículo 31 ter del Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 marzo de 2011, pero no tiene en cuenta lo establecido en el mismo. En concreto, según lo dispuesto en el párrafo segundo de dicho precepto:

"Se presumirá que el prestador ha asumido la responsabilidad de la ejecución de las obras en cuestión cuando se ceda al cliente la maquinaria o el equipamiento, y personal suficiente para utilizarlo con vistas a la ejecución de esas obras (...)."

- Las facturas en cuestión son efectivamente de alquileres de maquinaria y servicios de auto-grúa y grúa, relacionadas todas ellas con trabajos en bienes inmuebles sitos en España.

- La mayor parte de esas facturas de las que se desestima la devolución del IVA a no establecidos se trata de prestaciones de servicios de auto-grúa realizados por la entidad LP SL, consistentes no en un mero alquiler de maquinaria, sino en un servicio de auto-grúa que realiza la propia empresa con su propio personal cualificado, cumpliendo por tanto con el requisito establecido en el Reglamento de Ejecución de la UE 1042/2013, aportándose certificado emitido por la entidad prestadora del servicio como prueba.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de la resolución del recurso de reposición de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria citada en el encabezamiento.

Tercero.

La regulación de las devoluciones por el régimen especial a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto se encuentra contenida en el artículo 119 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA) y en el artículo 31 del Reglamento que la desarrolla, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (en adelante, Reglamento del IVA).

El citado artículo 119 de la Ley del IVA, (en la redacción aplicable al presente supuesto por razones cronológicas), dispone lo siguiente:

" Uno. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en dicho territorio, de acuerdo con lo previsto en este artículo y con arreglo a los plazos y al procedimiento que se establezcan reglamentariamente.

A estos efectos, se considerarán no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los empresarios o profesionales que, siendo titulares de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realicen desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios durante el período a que se refiera la solicitud.

Dos. Los empresarios o profesionales que soliciten las devoluciones a que se refiere este artículo deberán reunir las siguientes condiciones durante el período al que se refiera su solicitud:

1.º Estar establecidos en la Comunidad o en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

2.º No haber realizado en el territorio de aplicación del Impuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al mismo distinta de las que se relacionan a continuación:

a) Entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del Impuesto sean sus destinatarios, de acuerdo con lo dispuesto en los números 2.º, 3.º y 4.º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley.

b) Servicios de transporte y sus servicios accesorios que estén exentos del Impuesto en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de esta Ley.

3.º No ser destinatarios de entregas de bienes ni de prestaciones de servicios respecto de las cuales tengan dichos solicitantes la condición de sujetos pasivos en virtud de lo dispuesto en los números 2.º y 4.º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley.

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

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

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

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

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

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

Cuatro. No se admitirán solicitudes de devolución por un importe global inferior al umbral que, en función del período de devolución, se determine reglamentariamente.

Cinco. Las solicitudes de devolución deberán referirse a los períodos anual o trimestral inmediatamente anteriores a su presentación.

No obstante, las solicitudes de devolución podrán referirse a un período de tiempo inferior a tres meses cuando dicho período constituya el saldo de un año natural.

Seis. Transcurridos los plazos establecidos reglamentariamente 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 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, desde el día siguiente al de la finalización de dichos plazos y hasta la fecha del ordenamiento de su pago, sin necesidad de que el solicitante así lo reclame.

No obstante, no se devengarán intereses de demora si el solicitante no atiende en el plazo previsto reglamentariamente los requerimientos de información adicional o ulterior que le sean hechos.

Tampoco procederá el devengo de intereses de demora hasta que no se presente copia electrónica de las facturas o documentos de importación a que se refiera la solicitud en los casos previstos reglamentariamente.

Siete. La Administración Tributaria podrá exigir a los solicitantes, a la Administración Tributaria del Estado miembro de establecimiento o a terceros, la aportación de información adicional y, en su caso, ulterior, así como los justificantes necesarios para poder apreciar el fundamento de las solicitudes de devolución que se presenten y, en

particular, para la correcta determinación del importe de la devolución según lo previsto en este artículo y en su desarrollo reglamentario.

Si con posterioridad al abono de una devolución se pusiera de manifiesto su improcedencia por no cumplirse los requisitos y limitaciones establecidos por este artículo o por su desarrollo reglamentario, o bien por haberse obtenido aquélla en virtud de datos falsos, incorrectos o inexactos, la Administración Tributaria procederá directamente a recuperar su importe junto con los intereses de demora devengados y la sanción que se pudiera imponer instruido el expediente que corresponda, de acuerdo con el procedimiento de recaudación regulado en el Capítulo V del Título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de las disposiciones sobre asistencia mutua en materia de recaudación relativas al Impuesto.

La falta de pago por el solicitante en período voluntario de la cuota del Impuesto, de una sanción o de los intereses de demora devengados, permitirá adoptar las medidas cautelares a que se refiere el artículo 81 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria."

Por su parte, el artículo 31 del Reglamento del IVA, que desarrolla lo dispuesto en el precepto transcrto de la Ley, establece lo siguiente (en la redacción aplicable por razones cronológicas):

" 1. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refiere el artículo 119 de la Ley del Impuesto mediante una solicitud que deberá reunir los siguientes requisitos:

a) La presentación se realizará por vía electrónica a través del formulario dispuesto al efecto en el portal electrónico de la Administración tributaria del Estado miembro donde esté establecido el solicitante con el contenido que apruebe el Ministro de Economía y Hacienda.

Cuando se trate de solicitantes establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, la solicitud se presentará a través del portal electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Dicho órgano, que será el competente tramitar y resolver las solicitudes a que se refiere este artículo, comunicará al solicitante o a su representante la fecha de recepción de su solicitud a través de un mensaje enviado por vía electrónica.

b) La solicitud comprenderá las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes o servicios por las que se haya devengado el Impuesto y se haya expedido la correspondiente factura en el período a que se refieran. En el caso de las importaciones de bienes, la solicitud deberá referirse a las realizadas durante el período de devolución definido en el apartado 3 de este artículo.

Asimismo, podrá presentarse una nueva solicitud referida a un año natural que comprenda, en su caso, las cuotas soportadas por operaciones no consignadas en otras anteriores siempre que las mismas se hayan realizado durante el año natural considerado.

c) El Ministro de Economía y Hacienda podrá determinar que la solicitud se acompañe de copia electrónica de las facturas o documentos de importación a que se refiera cuando la base imponible consignada en cada uno de ellos supere el importe de 1.000 euros con carácter general o de 250 euros cuando se trate de carburante.

d) La solicitud de devolución deberá contener la siguiente información:

1.º Nombre y apellidos o denominación social y dirección completa del solicitante.

2.º Número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido o número de identificación fiscal del solicitante.

3.º Una dirección de correo electrónico.

4.º Descripción de la actividad empresarial o profesional del solicitante a la que se destinan los bienes y servicios correspondientes a las cuotas del Impuesto cuya devolución se solicita. A estos efectos, el Ministro de Economía y Hacienda podrá establecer que dicha descripción se efectúe por medio de unos códigos de actividad.

5.º Identificación del período de devolución a que se refiera la solicitud de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de este artículo.

6.º Una declaración del solicitante en la que manifieste que no realiza en el territorio de aplicación del Impuesto operaciones distintas de las indicadas en el número 2.º del apartado dos del artículo 119 de la Ley.

Asimismo, cuando se trate de un empresario o profesional titular de un establecimiento permanente situado en el territorio de aplicación del Impuesto, deberá manifestarse en dicha declaración que no se han realizado entregas de bienes ni prestaciones de servicios desde ese establecimiento permanente durante el período a que se refiera la solicitud.

No obstante, los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, que se acojan a los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica,

regulados en el capítulo XI del Título IX de la Ley del Impuesto, no estarán obligados al cumplimiento de lo dispuesto en este número 6.º respecto de las operaciones acogidas a dichos regímenes.

7.º Identificación y titularidad de la cuenta bancaria, con mención expresa a los códigos IBAN y BIC que correspondan.

En el caso de que no se trate de una cuenta abierta en un establecimiento de una entidad de crédito ubicado en el territorio de aplicación del Impuesto, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, todos los gastos que origine la transferencia se detraerán del importe de la devolución acordada.

8.º Los datos adicionales y de codificación que se soliciten por cada factura o documento de importación en el formulario señalado en la letra a) de este apartado.

2. La solicitud de devolución únicamente se considerará presentada cuando contenga toda la información a que se refiere la letra d) del apartado anterior de este artículo.

3. La solicitud de devolución podrá comprender las cuotas soportadas durante un trimestre natural o en el curso de un año natural. También podrá referirse a un período inferior a un trimestre cuando se trate del conjunto de operaciones realizadas en un año natural.

4. El plazo para la presentación de la solicitud de devolución se iniciará el día siguiente al final de cada trimestre natural o de cada año natural y concluirá el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refiera.

5. El importe total de las cuotas del Impuesto consignadas en una solicitud de devolución trimestral no podrá ser inferior a 400 euros.

No obstante, cuando la solicitud se refiera al conjunto de operaciones realizadas durante un año natural, su importe no podrá ser inferior a 50 euros.

6. Si con posterioridad a la solicitud de las devoluciones a que se refiere este artículo se regularizara el porcentaje de deducción calculado provisionalmente en el Estado miembro donde el solicitante esté establecido, se deberá proceder a corregir su importe en una solicitud de devolución que se presente durante el año natural siguiente al período de devolución cuyo porcentaje haya sido objeto de rectificación.

Cuando no se hayan presentado solicitudes de devolución durante dicho año, la rectificación se realizará mediante el envío de una solicitud de rectificación por vía electrónica que se presentará a través del portal electrónico de la Administración tributaria del Estado de establecimiento con el contenido que apruebe el Ministro de Economía y Hacienda.

7. Cuando el órgano competente para resolver la solicitud presentada estime que no dispone de toda la información que precise, podrá requerir la información adicional necesaria al solicitante, a la autoridad competente del Estado miembro donde esté establecido aquél o a terceros, mediante un mensaje enviado por vía electrónica dentro del plazo de los cuatro meses contados desde la recepción de la misma. Asimismo, dicho órgano podrá solicitar cualquier información ulterior que estime necesaria.

Cuando existan dudas acerca de la validez o exactitud de los datos contenidos en una solicitud de devolución o en la copia electrónica de las facturas o de los documentos de importación a que se refiera, el órgano competente para su tramitación podrá requerir, en su caso, al solicitante la aportación de los originales de los mismos a través del inicio del procedimiento para la obtención de información adicional o ulterior a que se refiere el apartado siete del artículo 119 de la Ley del Impuesto. Dichos originales deberán mantenerse a disposición de la Administración tributaria durante el plazo de prescripción del Impuesto.

Las solicitudes de información adicional o ulterior deberán ser atendidas por su destinatario en el plazo de un mes contado desde su recepción.

8. La resolución de la solicitud de devolución deberá adoptarse y notificarse al solicitante durante los cuatro meses siguientes a la fecha de su recepción por el órgano competente para la adopción de la misma.

No obstante, cuando sea necesaria la solicitud de información adicional o ulterior, la resolución deberá adoptarse y notificarse al solicitante en el plazo de dos meses desde la recepción de la información solicitada o desde el fin del transcurso de un mes desde que la misma se efectuó, si dicha solicitud no fuera atendida por su destinatario. En estos casos, el procedimiento de devolución tendrá una duración mínima de seis meses contados desde la recepción de la solicitud por el órgano competente para resolverla.

En todo caso, cuando sea necesaria la solicitud de información adicional o ulterior, el plazo máximo para resolver una solicitud de devolución será de ocho meses contados desde la fecha de la recepción de ésta, entendiéndose desestimada si transcurridos los plazos a que se refiere este apartado no se ha recibido notificación expresa de su resolución.

9. Reconocida la devolución, deberá procederse a su abono en los 10 días siguientes a la finalización de los plazos a que se refiere el apartado anterior de este artículo.

10. La desestimación total o parcial de la solicitud presentada podrán ser recurridas por el solicitante de acuerdo con lo dispuesto en el título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

11. El Ministro de Economía y Hacienda podrá establecer el idioma en el que se deba cumplimentar la solicitud de devolución y la información adicional o ulterior que sea requerida por el órgano competente para su tramitación y resolución."

El derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportado por un sujeto no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido se encuentra recogido en el artículo 171 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (anterior artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE, del Consejo, de 17 de mayo de 1977), en el que se establece lo siguiente, en la redacción vigente en el presente supuesto:

"1. La devolución del IVA en favor de los sujetos pasivos que no estén establecidos en el Estado miembro en el que realicen las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con el IVA, pero que estén establecidos en otro Estado miembro, se efectuará según las normas de desarrollo previstas por la Directiva 2008/9/CE.

2. La devolución del IVA en favor de los sujetos pasivos que no están establecidos en el territorio de la Comunidad se efectuará según las normas de desarrollo determinadas por la Directiva 86/560/CEE.

Los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 1 de la Directiva 86/560/CEE que únicamente hayan realizado en el Estado miembro en el que realicen las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con impuestos, entregas de bienes o prestaciones de servicios cuyo destinatario haya sido designado como deudor del impuesto, conforme a lo dispuesto en los artículos 194 a 197 y 199, serán considerados igualmente sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad a efectos de la aplicación de la mencionada Directiva.

3. La Directiva 86/560/CEE no se aplicará a:

a) importes de IVA que, según la legislación del Estado miembro que ha de efectuar la devolución, hayan sido facturados incorrectamente;

b) importes de IVA facturados en relación con aquellos bienes cuya entrega esté o pueda estar exenta en virtud de lo establecido en el artículo 138 o en el artículo 146, apartado 1, letra b)."

La primera cuestión que se desprende de los preceptos transcritos es que los empresarios o profesionales no establecidos podrán ejercitar el derecho a la devolución del IVA soportado siempre que cumplan los requisitos exigidos para ello, cumplimiento que habrá de acreditarse conforme a Derecho. Estamos, pues, ante un derecho ejercitable por el interesado, al cual, como tal, le corresponde la carga de la prueba correspondiente.

A estos efectos, dispone el artículo 105 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria (en adelante, Ley General Tributaria), que tanto en el procedimiento de Gestión como en el de resolución de reclamaciones económico-administrativas, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, en línea con lo interpretado por el Tribunal Supremo, entre otras, en su sentencia de 27 de enero de 1992, cuando dispone que: "cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor". En este sentido, este Tribunal entiende que los anteriores criterios han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria "de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extrema sencillez la demostración de los hechos controvertidos". En la vía económico-administrativa rige el principio de "interés" en la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de la prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario, mediante algún tipo de ficción, presunción o "relevatio ab onere probandi".

Será, pues, la entidad XZ LDA, la que, para la obtención de la devolución solicitada, deberá probar ante la Administración Tributaria la concurrencia de todos y cada uno de los requisitos exigidos en los artículos 119 de la Ley del IVA y 31 del Reglamento del IVA, antes transcritos. Para ello, se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 106 de la Ley General Tributaria, según el cual: "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000 de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa".

Cuarto.

Al objeto de determinar si en el presente supuesto el acuerdo de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, de fecha 18 de diciembre de 2018, es conforme a Derecho, procede analizar los requisitos que deben exigirse a un sujeto pasivo para el ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La regulación correspondiente a las deducciones y devoluciones del Impuesto sobre el Valor Añadido se encuentra en el capítulo I del Título VIII de la Ley del IVA, (artículos 92 a 114), recogiéndose las "cuotas tributarias deducibles" (artículo 92), los "requisitos subjetivos de la deducción" (artículo 93), las "operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción" (artículo 94), las "limitaciones del derecho a deducir" (artículo 95), las "exclusiones y restricciones del derecho a deducir" (artículo 96), y los "requisitos formales de la deducción" (artículo 97).

Por su parte, debe indicarse que este Tribunal Económico-Administrativo Central ya se ha pronunciado de forma reiterada (resoluciones de fecha 3 de diciembre de 2003, R.G.: 4130/2002 y de fecha 23 de junio de 2009, R.G.: 3912/2007, entre otras), distinguiendo entre los dos tipos de exigencias que deben requerirse a todo aquel que pretende deducirse las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado. Por un lado, una exigencia de carácter material, consistente en la existencia del propio derecho con motivo de la realización efectiva de las operaciones que lo otorguen y, por otro lado, una exigencia de carácter formal, consistente en el cumplimiento de los requisitos documentales que se establecen en la normativa reguladora del impuesto para poder ejercer el propio derecho a deducir.

De entrada, las dos categorías de requisitos que se señalan (materiales y formales) deben concurrir de forma simultánea para poder realizar efectivamente y conforme a Derecho la deducción de las cuotas del IVA soportadas con motivo de la adquisición de bienes y servicios en el ejercicio de una actividad económica.

De no acreditarse la realidad de las operaciones, ni siquiera puede entenderse que ha nacido el derecho a deducir, aunque se cumplan los requisitos formales necesarios para el mismo. Esta misma postura ha sido mantenida por la Audiencia Nacional, entre otras, en sus sentencias de 5 de noviembre de 2005, y de 22 de septiembre de 2005. Precisamente en esta última dispone, en el fundamento de derecho segundo, lo siguiente:

"No basta en consecuencia la realidad material de un documento o factura ni la salida de fondos en su caso por importe equivalente al que figura en dicho documento; en circunstancias como las de autos en las que no existe documento probatorio alguno de que dicha factura corresponda a una real entrega de bienes o prestación de servicios es conforme a derecho que la administración no admita la deducción del IVA reflejado en las mismas".

Por otro lado, si no se cumplen las exigencias de naturaleza formal, pese a existir el derecho, éste no puede ser ejercido hasta que no se cumplan, puesto que, como afirma el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea, TJUE en adelante, en su sentencia de 1 de abril de 2004 (asunto Bockemühl, C-90/02) la exigencia de estos requisitos formales se justifica por motivos de control y de garantía recaudatoria sin que el cumplimiento de los mismos suponga la imposibilidad de ejercer el derecho, sino que simplemente se perfila como un requisito para su ejercicio.

En el presente caso, tanto el acuerdo de fecha 26 de octubre de 2018, como la resolución del recurso de reposición que lo confirma, denegaron la devolución solicitada por considerar que los servicios prestados a la entidad reclamante se localizaban fuera del territorio de aplicación del impuesto de acuerdo con la regla general de localización de las prestaciones de servicios contenida en el artículo 69. Uno de la Ley del IVA conforme al cual:

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

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

2.º Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto."

En consecuencia, de acuerdo con la Oficina gestora, considerando que las cuotas soportadas no se repercutieron conforme a Derecho, en virtud de lo establecido en el artículo 94. Tres de la Ley del IVA, no tienen la consideración de deducibles, por lo que no procede su devolución por el procedimiento previsto en el artículo 119 de la citada Ley.

Quinto.

A efectos de resolver la cuestión planteada en el presente caso, debe tenerse en cuenta la regla especial de localización de las prestaciones de servicios contenida en el apartado uno del artículo 70 de la Ley del IVA según el cual:

"Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

1.º Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.

Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:

- a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.
- b) Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias.
- c) Los de carácter técnico relativos a dichas ejecuciones de obra, incluidos los prestados por arquitectos, arquitectos técnicos e ingenieros.
- d) Los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias.
- e) Los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles.
- f) Los de alquiler de cajas de seguridad.
- g) La utilización de vías de peaje.
- h) Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamiento y balneario."

Dicho precepto es la transposición al Derecho nacional de lo dispuesto en el artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, que establece lo siguiente:

"El lugar de prestación de servicios relacionados con bienes inmuebles, incluidos los servicios prestados por peritos y agentes inmobiliarios, la provisión de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, la concesión de derechos de uso de bienes inmuebles, así como los servicios de preparación o coordinación de obras de construcción, tales como los prestados por arquitectos y empresas de vigilancia o seguridad, será el lugar en el que radiquen los bienes inmuebles."

Por su parte, el citado artículo 47 ha sido objeto de desarrollo reglamentario en los artículos 31bis y 31ter del Reglamento (UE) 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, artículos añadidos por el Reglamento (UE) 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre de 2013, y aplicables a partir del 1 de enero de 2017.

En particular, y por lo que aquí interesa, el artículo 31 ter del mencionado Reglamento preceptúa lo siguiente:

"Cuando se ponga a disposición de un cliente maquinaria o equipamiento para ejecutar obras en un bien inmueble, dicha operación solo se considerará una prestación de servicios vinculada a bienes inmuebles en caso de que el prestador asuma la responsabilidad de la ejecución de las obras en cuestión.

Se presumirá que el prestador ha asumido la responsabilidad de la ejecución de las obras en cuestión cuando se ceda al cliente la maquinaria o el equipamiento, y personal suficiente para utilizarlo con vistas a la ejecución de esas obras. La presunción de que el prestador tiene la responsabilidad de la ejecución de las obras podrá refutarse por cualquier medio pertinente de hecho o de Derecho."

A partir de lo dispuesto en dicho precepto, deben distinguirse dos situaciones:

a) Que tenga lugar simplemente el arrendamiento de una maquinaria necesaria para la ejecución de una obra inmobiliaria.

En tal caso estamos ante el mero arrendamiento de bienes muebles (por ejemplo, grúas, excavadoras, etc.) que se localizan por la regla general del artículo 69.º de la Ley del IVA de suerte que el arrendamiento de tal maquinaria no se localiza en el territorio español de aplicación del impuesto si el arrendador es un empresario establecido en dicho territorio y el destinatario es un empresario o profesional establecido en otro Estado miembro, como sería el supuesto que nos ocupa.

b) Que tenga lugar el arrendamiento de una maquinaria necesaria para la ejecución de una obra inmobiliaria acompañado del personal cualificado para su uso.

De tener lugar dicha circunstancia, se presume, salvo prueba en contrario, que el arrendador asume la responsabilidad de la ejecución de la obra en cuestión, lo que determina que dicho arrendamiento se califique como servicio relacionado con bienes inmuebles. Siendo esto así, el servicio se localiza en el lugar en el que radique el inmueble.

Partiendo de lo anterior, la reclamante ha acreditado que para el caso de los servicios prestados por la entidad LP SL (NIF ...), no se trata de un mero arrendamiento de maquinaria sino, como reza el certificado aportado ante este Tribunal "la prestación de servicios con maquinaria pesada (grúas, transportes especiales y otros equipos) y que todos ellos se prestan con operarios cualificados de la propia empresa (arrendadora)". Por tanto se presume, al no haberse probado lo contrario por la Oficina gestora, que dicho arrendador asume la responsabilidad de la ejecución de la obra para la que se utilizará dicha maquinaria.

No obstante, de la documentación que obra en el expediente no puede deducirse que concurren esas mismas condiciones respecto de los servicios prestados por las entidades TW SL (NIF ...), QR SL (NIF ...) y NP SL (NIF ...). En efecto, en las facturas aportadas solo consta la palabra alquiler de la respectiva maquinaria junto con el importe, en su caso, de los gastos de envío y recogida de la misma, pero sin que se haga referencia alguna al coste de las horas de trabajo del personal propio que, de ser cedido, haría uso de la misma y sin que dicha circunstancia se deduzca de otro modo.

Siendo esto así, las cuotas soportadas por los servicios prestados por la entidad LP SL se consideran debidamente repercutidas por lo que procede acordar su devolución. No así las de los restantes proveedores cuyos servicios se entienden localizados fuera del territorio de aplicación del IVA.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

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