

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085473

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de febrero de 2022

Sala 2.^a

R.G. 1525/2019

SUMARIO:

IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes. Prestaciones de servicios y operaciones asimiladas. La primera cuestión que debe resolverse es determinar si la entidad realiza una entrega de bienes, o una prestación de servicios, ya que, en función de la calificación como una u otra, estaremos ante una entrega intracomunitaria de bienes o ante una operación triangular.

Analizando en primer lugar las facturas aportadas, comprobamos que la entidad no ha repercutido ningún tipo de IVA en las facturas emitidas, lo cual puede deberse a dos motivos: o bien, lo considera como una entrega intracomunitaria de bienes exenta, tal y como afirma la entidad reclamante; o bien, lo considera una prestación de servicios de ingeniería que de acuerdo con el art. 69.Uno.1º de la Ley 37/1992 (Ley IVA) no se consideran prestados en TAI ya que el destinatario no está establecido en dicho territorio, y por tanto no debe repercutir el IVA.

Nos encontramos ante un trabajo de ingeniería cuyo resultado es un equipo para el marcado sin contacto de frutas y verduras frescas con luz natural según describe la entidad, aportando los materiales el empresario que ejecuta la obra para adaptarlo a los requisitos que en cada caso indique la entidad. Se trata, por lo tanto, de una ejecución de obra que tiene por objeto un bien mueble corporal.

El art. 8 de la Ley 37/1992 (Ley IVA) establece las condiciones que deben darse para que una ejecución de obra pueda calificarse como entrega de bienes, considerando como tales las que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del art. 6 de esta Ley, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 33 por 100 de la base imponible -en la redacción vigente en el periodo objeto de comprobación-. Una interpretación literal de dicho precepto, nos llevaría a la conclusión de que solo se pueden considerar entregas de bienes determinadas ejecuciones de obra en inmuebles, de manera que todas las ejecuciones de obra que tengan por objeto bienes muebles corporales son siempre prestaciones de servicios.

No obstante, no es esta la conclusión correcta a la vista del concepto de ejecuciones de obra que se desprende de la jurisprudencia comunitaria, por lo que la interpretación del art. 8.Dos.1º de la Ley 37/1992 (Ley IVA) nos debe llevar a la conclusión de que una ejecución de obra sobre bienes muebles corporales será una entrega de bienes cuando suponga la transmisión del poder de disposición sobre bienes muebles corporales, siempre y cuando el empresario que ejecuta la obra aporte la totalidad o una parte esencial o sustantiva de los materiales necesarios para la misma, no aportando quien encarga el trabajo materiales o bien los aporta de manera insignificante. Por el contrario, cuando sea el destinatario de la operación, es decir el cliente, el que aporte la totalidad de los materiales o una parte esencial o sustantiva o significativa de los mismos, estaremos ante una prestación de servicios. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1999 (Ley IVA), arts. 6, 8, 11, 25, 26, 69, 84, 115 y 119.

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

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 141 y 171.

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 15/03/2019 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 15/02/2019 contra resolución de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria emitida el 18 de diciembre de 2018 por la que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra la resolución dictada por la misma Oficina, por la que se deniega la

devolución al reclamante del IVA soportado por sujeto no establecido en territorio de aplicación del impuesto, correspondiente al ejercicio 2018, período 1T.

Segundo.

XZ (en adelante, ...), empresa domiciliada en PAÍS_1 y dedicada a la "Fabricación de maquinaria para la industria de la alimentación, bebidas y tabaco" (CNAE 2893), presenta, en fecha 30 de abril de 2018, solicitud de devolución de las cuotas del IVA soportadas por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, correspondientes al ejercicio 2018, período comprendido entre el 01-01-2018 y el 31-03-2018, por importe de 20.854,87 euros.

Con fecha 20 de junio de 2018. se emite requerimiento por parte de la Oficina Gestora, que es notificado al interesado en fecha 2 de julio de 2018, por el cual se solicita la siguiente información:

"Aclaración detallada de las operaciones realizadas en España, así como destino de los bienes y/o servicios adquiridos cuya devolución de IVA solicita. Prueba de que los servicios recibidos o bienes adquiridos en España están afectos a operaciones que dan derecho a la devolución, según establece el art.119 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido (la acreditación de la afectación se realizará mediante contratos y facturas relativas a dichos servicios y adquisiciones o por los medios admisibles en Derecho que el solicitante pueda aportar).

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

Acreditación del destino de los bienes adquiridos. Deberá aportar facturas expedidas a sus clientes finales en relación a dichos bienes."

Por su parte, la entidad **XZ** remite con fecha 3 de agosto de 2018 contestación a dicho requerimiento del cual cabe destacar, en síntesis, lo siguiente:

- Que su objeto consiste en la compra, venta, importación, exportación, representación, consignación, comisión, instalación de toda clase de aparatos, materiales y accesorios, que permitan asegurar, mediante el frío o no, el transporte, tratamiento, conservación y congelación de toda clase de productos, en especial, los alimenticios. Asimismo señala que en general su actividad consiste en la fabricación, montaje y asistencia técnica de dichos aparatos, materiales y accesorios por sí mismo o por terceros.

- De esta forma, declara que la sociedad es destinataria de bienes o prestaciones de servicios que incorpora a los productos de su línea de negocio, y una vez incorporados, el producto terminado lo vende a otros empresarios de España o de otros lugares de la Unión Europea.

- En este sentido, cabe resaltar dentro de las operaciones descritas en el escrito de contestación del requerimiento, la "Operación 2", en relación con la cual se manifiesta lo siguiente (entendiendo "la Sociedad" como referencia a **XZ**):

"Se adjuntan como documentos 4 y 5 las facturas correspondientes a los pagos anticipados por la adquisición de un componente llamado "Y" al proveedor 1 llamado "TW SL.". Dicho producto se entrega en fábrica (EXW), sin que se produzca la salida efectiva del Territorio Común del Impuesto ("TAI") y es enviado a las instalaciones del proveedor 2 "QR SL" establecido también en TAI. El proveedor 2 ultima el montaje del producto y hace una entrega intracomunitaria por orden de la Sociedad a un empresario establecido en PAÍS_2. Se adjunta como documento adjunto N.º 6 copia de los documentos de transporte por cuenta de la Sociedad, del proveedor 2 con destino PAÍS_2. En este caso, en la operación 2, se produce una entrega de bienes local, del proveedor 1 a la Sociedad, por la que esta última soporta el IVA, y luego una operación triangular entre el proveedor 2 establecido en el TAI, la Sociedad establecida en PAÍS_1 y el destinatario de los bienes establecido en PAÍS_2. Se adjunta como documento adjunto N.º7 factura de dicha venta final de la Sociedad al empresario establecido en PAÍS_2."

A la vista de la contestación al requerimiento formulado, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria emitió el 24 de agosto de 2018 acuerdo de denegación (referencia ...45) en el que se indicó, que "se ha resuelto dictar acuerdo de DENEGACIÓN de la devolución por los siguientes motivos:

**Que la entidad solicitante ha realizado en el territorio de aplicación del impuesto entregas intracomunitarias de bienes, operaciones sujetas y exentas del IVA en virtud del artículo 25.Uno de la Ley 37/92, del IVA.*

**Que para que los empresarios o profesionales no establecidos en el citado territorio puedan ejercitar el derecho a la devolución del IVA que hayan satisfecho en el mismo, se han de cumplir los requisitos establecidos en el artículo 119.Dos.2º.a) de la Ley del IVA, según el cual, durante el período al que se refiere la solicitud no tienen que haber realizado en el territorio de aplicación del impuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA distintas de aquellas en las que los sujetos pasivos sean los destinatarios de ellas, según lo dispuesto en el artículo 84.Uno de la Ley del IVA.*

Por lo tanto, para el período al que se refiere la solicitud, la entidad solicitante tiene la condición de sujeto pasivo, y deberá cumplir sus obligaciones tributarias según se establece en el artículo 164 de la Ley del IVA.

*En concreto según las aclaraciones realizadas a requerimiento de esta Oficina según registro ...-2018 la entidad solicitante ha adquirido en el TAI un elemento industrial a **TW S.L.**, el cual tras haber sido modificado es vendido a una entidad **PAÍS_2 NP**. En consecuencia se realiza una Entrega intracomunitaria de bienes desde España (...) a ... -**PAÍS_2** de un bien que ya es propiedad de la entidad solicitante en el TAI. Operación de comercio triangular, Sujeta (aunque exenta) que excluye al solicitante del procedimiento especial del art 119 LIVA."*

Tercero.

En fecha 11 de octubre de 2018, el obligado tributario interpone recurso de reposición contra el acuerdo descrito en el punto anterior, manifestando su disconformidad con el mismo y aportando las facturas y explicaciones que entiende que acreditan el cumplimiento de todos los requisitos del artículo 119 LIVA para obtener la devolución solicitada, pues entre otras cosas considera que nos encontramos ante una operación triangular en la que es la entidad "**QR S.L.**" quien realiza la entrega intracomunitaria a **PAÍS_2** y no **XZ**.

Por su parte, la Oficina Gestora el 18 de diciembre de 2018 emite resolución desfavorable al anterior recurso de reposición, al determinar que quien realiza la entrega intracomunitaria es **XZ**, pues es la propietaria del bien y quien lo vende a **NP** según factura aportada número ...51.

Este acuerdo se notifica al obligado tributario el 18 de enero de 2019.

Cuarto.

En fecha 15 de febrero de 2019, el obligado tributario interpone, ante este TEAC, la presente reclamación económico-administrativa contra el acuerdo anteriormente descrito, en la que se manifiesta en síntesis, lo siguiente:

- La entidad **XZ** ha soportado cuotas de IVA en España por la adquisición de unos determinados bienes denominados "Y" a un proveedor establecido en el TAI, llamado **TW S.L.**. Posteriormente, dicha mercancía es enviada por **XZ** a otro proveedor establecido en el TAI, **QR S.L.**

- Por su parte, **QR S.L.**, una vez recibido el producto, lo transforma de tal manera que no se identifica con el producto original, es decir, deviene en un nuevo producto. Es entonces cuando **QR S.L.** vende el producto transformado a la Sociedad **XZ** pero remitiéndolo, esta vez, directamente a **PAÍS_2**, que es donde se encuentra el destinatario final del producto. De esta forma, se produce una entrega intracomunitaria por parte de **QR S.L.** a **XZ**, con transporte directo a **PAÍS_2**, lo que supone una adquisición intracomunitaria por parte de **XZ** en **PAÍS_2** y una venta interior en **PAÍS_2** de **XZ** a **NP**, ultimando de esta forma una operación triangular.

- A estos efectos, se aporta informe de valoración de todos los componentes que forman parte del producto final, elaborado por **QR S.L.** En el mismo puede observarse que el valor que aporta **QR S.L.** representa entre el 75,70% y el 68,07% dependiendo del modelo. De lo anterior señala el reclamante que se confirma que **QR S.L.** no presta un servicio, sino que estamos ante una ejecución de obra que tiene como resultado una entrega de bienes, que, en este caso, es una entrega sujeta y exenta al tratarse de una entrega intracomunitaria de bienes con destino **PAÍS_2**.

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 del acto impugnado.

Tercero.

De acuerdo con lo expuesto en los antecedentes de la presente resolución, la entidad reclamante presentó ante la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la AEAT, solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor

Añadido soportado durante el ejercicio 2018, período 1T, por el procedimiento previsto en el artículo 119 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA), el cual fue desestimado, mediante acuerdo de denegación total.

El artículo 119 de la Ley del IVA regula el régimen especial de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, como ocurre en el presente caso, en el que la entidad reclamante es una entidad residente en PAÍS_1. El mencionado precepto 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 distintas de las que se relacionan a continuación:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

En cuanto al desarrollo reglamentario de estos preceptos, 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 (RIVA), en la redacción dado por el Real Decreto 192/2010, de 26 de febrero, de modificación de la anterior norma:

"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: (...).

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 (...).

El derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportado por un sujeto no establecido en el territorio de aplicación del IVA 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 84 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 85 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 reclamante 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.

Así, procede señalar atendiendo a la normativa arriba reproducida que, en el artículo 119 se recoge la posibilidad de que los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto puedan solicitar la devolución del impuesto que hayan soportado en territorio español, estableciéndose en el apartado Dos los requisitos a cumplir para poder solicitar la devolución al amparo de dicho artículo, debiendo destacar dentro de los mismos:

- Que las personas que pretenden ejercitarlo estén establecidas en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla, lo cual cumple **XZ**, la cual se encuentra establecida en PAÍS_1.
- Que en el período a que se refiere la solicitud, el empresario o profesional sólo haya realizado en el territorio de aplicación del impuesto entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del impuesto sean los destinatarios de las mismas, es decir, se produzca la inversión del sujeto pasivo; o servicios de transporte y servicios accesorios al transporte en los que concurran las condiciones para aplicar las exenciones en exportaciones, zonas francas, depósitos francos, regímenes aduaneros y fiscales, o aquéllos cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones.

Por su parte, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria señala que el solicitante de la devolución no puede acogerse a este régimen especial de devoluciones por incumplimiento del requisito exigido en el artículo 119.Dos.2º de la Ley 37/1992. En concreto, se indica que la entidad ha realizado entregas de bienes exentas por aplicación de lo previsto en el artículo 25.uno de la Ley del Impuesto (entregas intracomunitarias de bienes), lo que le otorga la condición de sujeto pasivo del IVA en España.

Concretamente, la citada Oficina considera que a efectos de determinar quién realiza la entrega de bienes, como hecho imponible del IVA, lo relevante es determinar quién ostenta la propiedad de los bienes entregados (ya sean en su estado inicial o transformados en el TAI), y no quien realice materialmente la entrega. Dado que la propiedad de los bienes corresponde de manera indiscutida a **XZ**, la entrega intracomunitaria se realiza por dicha entidad desde el TAI a PAÍS_2, bien por sí mismo o bien por cuenta de **XZ** (propietario), quien ha sido el vendedor a **NP** según factura aportada número ...51.

Produciéndose la adquisición intracomunitaria de bienes (bien art 16 o bien art 26 como se alega) por parte de **NP**, de forma correlativa se ha producido una Entrega Intracomunitaria de bienes (sujeta aunque exenta) desde el TAI.

En consecuencia, se deniega la solicitud de devolución, si bien se indica que la entidad **XZ** tiene la posibilidad de instar la devolución del saldo a su favor conforme a lo previsto en el artículo 115 de la Ley.

Quinto.

Sin perjuicio de la hasta ahora indicado, el reclamante alega que no está conforme con la interpretación de los hechos que hace la Oficina Nacional de Gestión Tributaria pues lo que se produce en el presente caso es:

- Por un lado, una adquisición de bienes localizada en el TAI por parte de **XZ** a **TW S.L.**, por la que **XZ** soporta IVA.
- Por otro lado, una operación triangular entre **QR S.L.** (establecida en TAI), **XZ** (establecida en PAÍS_1), y un tercero, cliente final de **XZ**, **NP** (establecida en PAÍS_2).

Considera el reclamante que lo que tiene lugar entre **QR S.L.** y **XZ** es una entrega de bienes (que además tiene la consideración de entrega intracomunitaria al expedirse el bien desde España por **QR S.L.** a PAÍS_2 para **XZ**) y no una prestación de servicios, pues **QR S.L.** aporta la mayor parte de los materiales que determinan la obtención de un producto nuevo y conforme a diversas consultas de la Dirección General de Tributos (tales como la V1280-17 de 25 de mayo de 2017, entre otras):

"Cuando el empresario aporta todos los materiales o los aportados por el cliente son insignificantes o representan una parte pequeña del producto final, se producirá una entrega de bienes. En el caso contrario, si es el cliente quien aporta todos los materiales o los aportados por el empresario son insignificantes o representan una parte pequeña del producto final, entonces se tratará de una prestación de servicios".

De esta forma, una vez **XZ** recibe el bien en PAÍS_2 (lo que constituye una Adquisición Intracomunitaria de Bienes), lo que realiza después es una entrega interior con destino a su cliente final **NP**.

Por lo tanto, en base a lo anterior, la entidad **XZ** se constituiría como intermediario en una operación triangular exenta de las reguladas en España en el artículo 26.3 de la LIVA (artículo 141 de la Directiva 2006/112 /CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006), no siendo sujeto pasivo del Impuesto a tenor del artículo 119 LIVA,

cumpliendo todos los requisitos previstos en dicho artículo para obtener la devolución del IVA soportado en TAI por empresarios o profesionales no establecidos en el mismo pero establecidos en la Comunidad.

Sexto.

A la vista de lo anteriormente expuesto, la primera cuestión que debe resolverse es determinar si la entidad **QR S.L.** realiza una entrega de bienes, o una prestación de servicios a **XZ**, ya que en función de la calificación como una u otra, estaremos ante una entrega intracomunitaria de bienes por parte de **XZ** a **NP** o ante una operación triangular en la que **XZ** realiza una adquisición intracomunitaria de bienes en PAÍS_2 con posterior entrega interior a **NP**.

Analizando en primer lugar las facturas aportadas, comprobamos que la entidad **QR S.L.** no ha repercutido ningún tipo de IVA a **XZ** en las facturas emitidas, lo cual puede deberse a dos motivos:

- o bien, lo considera como una entrega intracomunitaria de bienes exenta, tal y como afirma la entidad reclamante.

- o bien, lo considera una prestación de servicios de ingeniería que de acuerdo con el artículo 69.Uno.1º de la LIVA no se consideran prestados en TAI ya que el destinatario no está establecido en dicho territorio, y por tanto no debe repercutir el IVA.

Pues bien, el artículo 8 de LIVA establece en su apartado primero que:

"Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes."

Este mismo precepto, en su apartado Dos, número 1º, alude a las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones, sin hacer referencia alguna a ejecuciones de obra sobre bienes muebles; mientras que en el artículo 11 de la LIVA en su apartado Dos, número 6º, se indica que se considerarán prestaciones de servicios *"las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 8 de esta Ley"*.

En el presente caso, los documentos aportados por la reclamante incluyen una declaración de la empresa **QR S.L.** en la que su representante legal manifiesta que:

*"Los trabajos llevados a cabo por encargo de la sociedad **XZ** suponen la ordenación de tales recursos y materiales propios que el producto resultante es totalmente diferente al recibido en la fábrica en un primer momento. Se adjunta como Documento nº2 Informe por el cual se detallan los trabajos realizados y materiales aportados por esta compañía."*

A continuación se realiza un desglose económico de los costes de producción para **XZ** de las máquinas Y en sus diferentes versiones, distinguiendo la parte que adquiere a **TW S.L.** (y que aporta a **QR S.L.**) y la parte que aporta **QR S.L.** en si misma, que representan respectivamente un 31,93% y un 68,07% (modelo LITE) o un 24,30% y un 75,70% (modelo PRO) del coste total.

De lo anterior resulta que nos encontramos ante un trabajo de ingeniería cuyo resultado es un equipo para el marcado sin contacto de frutas y verduras frescas con luz natural según describe el reclamante, aportando los materiales el empresario que ejecuta la obra para adaptarlo a los requisitos que en cada caso indique la entidad **XZ**. Se trata, por lo tanto de una ejecución de obra que tiene por objeto un bien mueble corporal.

La cuestión a dilucidar, por lo tanto, consiste en determinar si esta ejecución de obra sobre bienes muebles se califica como entrega de bienes, en cuyo caso se trataría de una operación de venta de un nuevo bien de **QR S.L.** a **XZ** que se entrega en PAÍS_2, siendo por tanto **QR S.L.** quien realiza la entrega comunitaria y **XZ** la adquisición intracomunitaria en PAÍS_2 (para posteriormente entregarlo al cliente final **NP**), y que generaría, por un lado, una operación triangular, la cual estaría exenta si se cumplieran los requisitos previstos normativamente para ello, y por otro lado, el derecho a la devolución de las cuotas soportadas por el empresario no establecido (**XZ**) en TAI, o por el contrario se trata de una prestación de servicios, siendo de esta forma **XZ** quien realiza la entrega intracomunitaria (exenta) al cliente final en PAÍS_2, constituyéndose como sujeto pasivo de la operación en virtud de lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2º.c) de la LIVA, de manera que al no ser dicha operación ninguna de las contempladas en el artículo 119.Dos.2º de la LIVA, no le resultaría aplicable el régimen de devoluciones regulado en el artículo 119 de la LIVA.

Como hemos señalado anteriormente, el artículo 8 de la Ley establece las condiciones que deben darse para que una ejecución de obra pueda calificarse como entrega de bienes, considerando como tales las que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del artículo 6.º de esta Ley, cuando el

empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 33 por 100 de la base imponible (en la redacción vigente en el periodo objeto de comprobación).

Una interpretación literal del precepto transcrito, nos llevaría a la conclusión de que solo se pueden considerar entregas de bienes determinadas ejecuciones de obra en inmuebles, de manera que todas las ejecuciones de obra que tengan por objeto bienes muebles corporales son siempre prestaciones de servicios.

No obstante, este Tribunal ya señaló en resolución de 22 de septiembre de 2015, R.G. 2332/2013, que no es esta la conclusión correcta a la vista del concepto de ejecuciones de obra que se desprende de la jurisprudencia comunitaria, por lo que una interpretación del primer apartado del artículo 8.dos nos debe llevar a la conclusión de que una ejecución de obra sobre bienes muebles corporales será una entrega de bienes cuando suponga la transmisión del poder de disposición sobre bienes muebles corporales, siempre y cuando el empresario que ejecuta la obra aporte la totalidad o una parte esencial o sustantiva de los materiales necesarios para la misma, no aportando quien encarga el trabajo materiales o bien los aporta de manera insignificante. Por el contrario, cuando sea el destinatario de la operación, es decir el cliente, el que aporte la totalidad de los materiales o una parte esencial o sustantiva o significativa de los mismos, estaremos ante una prestación de servicios. Criterio basado en la Sentencia del TJUE de 14 de mayo de 1986, asunto C-139/84, Van Dijk's Boekhuis.

Analizando los documentos aportados, se comprueba que **XZ** realiza la adquisición de dos bienes denominados "Y" de 24.000 euros cada uno (IVA: 5.040 euros/factura) a **TW S.L.**, lo cual coincide con el documento explicativo elaborado por **QR S.L.**, en el que se establece que el coste de los componentes adquiridos a **TW S.L.** para la elaboración del producto final son 24.000 euros independientemente de que el modelo a fabricar sea el "LITE" o el "PRO".

Por otro lado, de las facturas emitidas por **QR S.L.** a **XZ** cuyo concepto o referencia son PROYECTO_1, PROYECTO_2 y PROYECTO_3, se alega por el reclamante que las mismas hacen referencia a la transformación de los bienes aportados por **XZ** (inicialmente adquiridos a **TW S.L.**), que por el nombre de los proyectos parece corresponder a la versión o modelo "LITE", y que suman un total de 51.978,00 euros (recordamos que no se repercute IVA en ninguna de estas facturas), cifra que es similar a la que se deduce del desglose económico que aparece en el documento explicativo elaborado por **QR S.L.** que asciende a 51.167,00 euros. De esta forma, según el citado documento, el coste total del modelo "LITE" ascendería a los 75.167,00 euros (24.000 + 51.167) y de acuerdo con las facturas aportadas el coste de la máquina fabricada para el cliente final **NP** ascendió a 75.978,00 euros (24.000 + 51.978).

A la vista de lo expuesto deben hacerse las siguientes observaciones. Por un lado, como ya se ha dicho, para calificar estas operaciones ha de atenderse a sus elementos característicos, en particular, se ha de comprobar si los materiales aportados por quien realice la ejecución de la obra suponen una parte principal en el conjunto de la operación, para que esta puede calificarse como entrega de bienes. Sin embargo, los datos aportados por la reclamante se refieren al coste total que suponen los trabajos realizados por **QR S.L.**, sin que conste detalle alguno sobre los materiales que se aportan. Es decir, se desconoce, de este coste total, qué parte corresponde a la aportación de materiales y qué parte al trabajo desarrollado en sí mismo, lo que impide hacer la valoración referida.

Por otro lado, se deduce de las explicaciones dadas por la reclamante que se ha construido una máquina modelo "LITE" por **QR S.L.** para **XZ** con destino a **NP**, pero no se explica si para ello se han empleado uno o los dos "... " adquiridos a **TW S.L.** cuyo coste es de 24.000 euros cada uno de ellos. Del escrito de alegaciones presentado por la entidad reclamante se deduce que se han entregado ambos a **NP**, pues se indica que:

"pasamos de un valor de producto de 48.000,00 euros, a un producto de valor de venta final de 152.896,00 euros. Entienda este Tribunal que, como es lógico, los 51.978,00 euros incurridos en la transformación no incluyen el importe del material aportado por la Sociedad, esto es, 48.000,00 euros. Estos componentes, como es lógico, no deben formar parte de dicha venta al ser propiedad de la Sociedad, pero no del producto resultado."

Lo anterior plantea diversas opciones, como son:

- Que se emplearan los dos "Y" en los trabajos realizados por **QR S.L.**, en relación con el producto vendido a **NP**. Ello supondría que, en realidad, los productos aportados por **XZ** tengan un valor similar (48.000) frente a los aportados, en el mejor de los casos, por **QR**, (51.000). En estas circunstancias no puede hablarse de una entrega de bienes por parte del empresario que ejecuta la obra, pues quien encarga el trabajo aporta materiales y no de manera insignificante, sino casi al 50%. En este caso sería correcta la conclusión del acuerdo reclamado, al calificarse la ejecución de obra como prestación de servicios.

- Que los bienes remitidos al cliente final sean una máquina modelo "..." y una máquina "Y" sin modificar.

En este sentido, al haber realizado esta operación (entrega intracomunitaria exenta conforme al artículo 25 LIVA, por la máquina sin modificar) por la que correspondería a **XZ** la condición de sujeto pasivo, no procederá la aplicación del régimen de devoluciones regulado en el artículo 119 LIVA, si bien, como se ha indicado en puntos anteriores de esta resolución, podría acudirse al procedimiento general del artículo 115 LIVA.

De esta forma, y tal y como se ha indicado anteriormente en el punto TERCERO de estos fundamentos jurídicos, de conformidad con el artículo 105 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, y puesto que es la entidad reclamante la que pretende beneficiarse de un supuesto de exención o no sujeción, y quien pretende obtener la correspondiente devolución del IVA soportado en TAI, le corresponde a la misma la carga de la prueba de la existencia de una operación triangular, en la que actúa como intermediario realizando una adquisición intracomunitaria de bienes en PAÍS_2, los cuales han sido entregados por una entidad localizada en España previa ejecución de obra por parte de la misma que determina que sea considerada como entrega de bienes y no prestación de servicios, debiendo acreditar asimismo que la citada adquisición intracomunitaria está exenta de tributación.

Así, dado que no se han acreditado de forma fehaciente los extremos señalados por parte de la entidad reclamante, sino que, al contrario, de la documentación aportada lo que se deduce es la existencia de una entrega intracomunitaria exenta por parte de la entidad reclamante, no cabe sino desestimar las alegaciones presentadas.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas