

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085476

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de febrero de 2022

Sala 2.^a

R.G. 3831/2019

SUMARIO:

IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes y operaciones asimiladas. Transferencia a otros Estados miembros. *Transferencia por un sujeto pasivo de un bien corporal de su empresa con destino a otro Estado miembro, para afectarlo a las necesidades de aquella en este último.* En el caso que analizamos la entidad, no establecida en España, ha adquirido generadores en España que seguidamente ha expedido desde España a otros Estados miembros en el marco de una actividad de arrendamiento en dichos Estados de destino de los bienes. Por tanto, existe, en relación con la expedición de generadores por parte de la entidad a otros Estados miembros, una operación asimilada a entrega de bienes conforme al art. 9.3.º de la Ley 37/1992 (Ley IVA). No obstante, la expedición de generadores no se considerará operación asimilada a entrega de bienes si se destinan a su utilización temporal en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte, en la realización de prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo establecido en el Estado miembro de partida de la expedición o del transporte del bien.

La aplicación de la exclusión del art. 9.3º.f) de la Ley 37/1992 (Ley IVA) está condicionada, por una parte, a que la utilización, en el Estado miembro de destino, del bien expedido o transportado para la realización de prestaciones de servicios por el sujeto pasivo en cuestión sea temporal -para lo que se podrán tener en cuenta las condiciones de los contratos de alquiler y las características de los bienes- y, por otra parte, el bien debe haber sido expedido o transportado desde el Estado miembro en el que está establecido ese sujeto pasivo.

Respecto de la condición citada en segundo lugar, la norma española establece expresamente la utilización temporal de los bienes en el territorio del Estado miembro de llegada de la expedición en la realización de prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo establecido en España. Es decir, la transferencia de bienes por un sujeto pasivo de un bien de su empresa con destino a otro Estado miembro para afectarlo a las necesidades de su empresa en dicho Estado de destino solo puede quedar excluida del concepto de operación asimilada a entrega de bienes conforme a la letra f) del mencionado art. 9.3.º si la transferencia del bien desde España es realizada por un sujeto pasivo establecido en España.

Conforme a lo expuesto, la expedición de generadores por parte de la entidad desde España, Estado miembro en el que no está establecida, con destino a otros Estados miembros, para su utilización temporal en la realización de prestaciones de servicios en dichos Estados miembros, debe considerarse operación asimilada a entrega de bienes sujeta y exenta del Impuesto. Por tanto, la entidad realiza en el TAI una operación no comprendida en el art. 119.Dos.2.º de la Ley 37/1992 (Ley IVA), lo que supone la exclusión del procedimiento de devolución para sujetos no establecidos, debiendo la entidad, a efectos de la recuperación de las cuotas soportadas en dicho territorio acudir al procedimiento general de devolución regulado en el art. 115 de la Ley del Impuesto. Esta conclusión no es contraria al principio de neutralidad del Impuesto, como alega la entidad, pues no supone la denegación del derecho a la deducción de las cuotas soportadas ni a su eventual recuperación a través del correspondiente procedimiento tributario. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 8, 9, 16, 25, 26, 68, 84, 115 y 119.

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

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), 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 9 de julio de 2019 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación económico-administrativa, interpuesta el 22 de junio de 2019 contra el acuerdo de resolución de recurso de reposición dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria-IVA No Establecidos (Agencia Estatal de Administración Tributaria), relativo al acuerdo de denegación de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, período 01/2018 a 03/2018, con referencia **2018...1H**.

Segundo.

La entidad **XZ EUROPE**, establecida en ..., presenta el 15 de mayo de 2018 solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, correspondiente al período 01/2018 a 03/2018, por importe de 143.329,41 euros.

El 18 de enero de 2019 la Oficina Nacional de Gestión Tributaria dicta acuerdo de denegación de devolución con la siguiente fundamentación:

"Para que los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto puedan ejercitar el derecho a la devolución del IVA que hayan satisfecho en el mismo a través del procedimiento establecido en el artículo 119 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, se han de cumplir los requisitos establecidos en dicho precepto. Entre ellos, lo dispuesto en el apartado dos.º del artículo 119, 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 las siguientes:

- 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;

- servicios de transporte y sus servicios accesorios exentos del impuesto en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de la Ley del IVA.

Del examen de las facturas aportadas, se comprueba que, en algunas de ellas, figura, como lugar de entrega de los bienes,

Por tanto, el solicitante ha realizado en el territorio de aplicación del Impuesto, durante el período al que se refiere la solicitud de devolución, entregas de bienes con destino a otro Estado miembro de la Unión Europea (entregas intracomunitarias de bienes) operaciones asimiladas sujetas y exentas del IVA en virtud del artículo 9.3º y 25 de la Ley 37/92, del IVA.

En este supuesto, el sujeto pasivo del impuesto, conforme al artículo 84.Uno de la Ley del IVA, es el empresario o profesional que realiza la entrega de bienes, esto es, el solicitante.

Por otra parte, de acuerdo con el artículo 84 de la Ley 37/92 serán sujetos pasivos del Impuesto:

1.º Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

2.º Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto.

No obstante, lo dispuesto en esta letra no se aplicará en los siguientes casos:

(...).

c) Cuando se trate de entregas de bienes que estén exentas del Impuesto por aplicación de lo previsto en los artículos 21, números 1.º y 2º (que refieren a las exportaciones de bienes) o 25 de esta ley (que se refiere a las entregas intracomunitarias de bienes).

En tanto en cuanto el solicitante ha realizado operaciones en las que ostenta la condición de sujeto pasivo, se produce el incumplimiento del requisito establecido en el artículo 119.Dos.2º arriba señalado, no resultando aplicable el procedimiento de devolución del IVA regulado en dicho precepto.

En consecuencia y de acuerdo con el artículo 164 de la Ley del Impuesto y 71 del Reglamento del IVA, la entidad debería haber presentado sus declaraciones-liquidaciones, la declaración resumen anual y haber cumplido con las obligaciones formales establecidas para los sujetos pasivos del Impuesto; así mismo, podrá solicitar la

devolución de las cuotas del IVA que eventualmente le correspondan mediante el procedimiento establecido en el artículo 115 de la misma Ley".

Tercero.

Disconforme con el acuerdo de denegación de devolución descrito, la entidad interpone recurso de reposición.

El 18 de marzo de 2019 la Oficina Nacional de Gestión Tributaria dicta acuerdo de resolución de recurso de reposición por el que desestima el recurso, con la siguiente fundamentación:

"SEGUNDO. De acuerdo con:

El artículo 84 de la Ley 37/92 serán sujetos pasivos del Impuesto:

1.º Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

2.º Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto.

No obstante, lo dispuesto en esta letra no se aplicará en los siguientes casos:

(...).

c) Cuando se trate de entregas de bienes que estén exentas del Impuesto por aplicación de lo previsto en los artículos 21, números 1.º y 2º (que refieren a las exportaciones de bienes) o 25 de esta ley (que se refiere a las entregas intracomunitarias de bienes).

El recurrente, según su escrito, en el marco de su actividad empresarial, adquiere los ... a la entidad española TW S.A.U. La entrega de ... se realiza en el territorio de aplicación del impuesto por lo que, en ningún caso, con motivo de dicha adquisición, se transportan fuera de España.

Tras la adquisición de ..., procede a alquilar los mismos ya sea a la entidad española XZ España, S.A.E, la cual, a su vez, subalquila ... a sus clientes españoles, ya sea a compañías del grupo establecidas en otros países de la Unión Europea que proceden a subalquilar ... a clientes establecidos en su territorio. En estos casos, XZ EUROPE envía ... a otros países de la Unión Europea para su alquiler.

Además, añade, que una vez concluido el servicio de alquiler de ..., puede reintroducirlos en el territorio de aplicación del IVA español.

Por este motivo, el recurrente entiende que no se pueden considerar operaciones asimiladas a las entregas de bienes en virtud de la letra f del artículo 9.3º de la Ley del IVA, que establece que quedan excluidas de tal consideración las transferencias de un bien corporal con destino a otro Estado miembro cuando se utilicen temporalmente en el territorio del Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los mismos, en la realización de prestaciones de servicios.

Para no considerarse, por tanto, una operación asimilada a las entregas de bienes, el generador tiene que haberse utilizado temporalmente para la prestación de servicios en otro Estado miembro, volviendo después al territorio de aplicación del Impuesto.

Que, en virtud de lo establecido en el artículo 105.1 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.'

Que de las facturas y demás documentación presentada y de las alegaciones del recurrente, queda probada la adquisición de ... en el territorio de aplicación del Impuesto y envío de alguno de los mismos al territorio de otro Estado miembro para prestar servicios en el mismo, pero no queda suficientemente probado el retorno de los bienes. Además, señala el propio recurrente que "puede reintroducirlos en el territorio de aplicación del IVA español", sin que sea, por tanto, una operación que se realice en todas las ocasiones.

Por lo tanto, se considera una entrega de bienes con destino, en este caso, a otro Estado miembro de la Unión Europea (entregas intracomunitarias de bienes), operaciones asimiladas sujetas y exentas del IVA en virtud del artículo 9.3º y 25 de la Ley 37/92, del IVA.

En tanto en cuanto el solicitante ha realizado operaciones en las que ostenta la condición de sujeto pasivo, se produce el incumplimiento de los requisitos establecido en el artículo 119.Dos de la Ley del IVA, para que los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto puedan ejercitar el derecho

a la devolución del IVA que hayan satisfecho en el mismo a través del procedimiento establecido en dicho artículo, 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 las siguientes:

- 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;

- servicios de transporte y sus servicios accesorios exentos del impuesto en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de la Ley del IVA.

En consecuencia y de acuerdo con el artículo 164 de la Ley del Impuesto y 71 del Reglamento del IVA, la entidad debería haber presentado sus declaraciones-liquidaciones, la declaración resumen anual y haber cumplido con las obligaciones formales establecidas para los sujetos pasivos del Impuesto; así mismo, podrá solicitar la devolución de las cuotas del IVA que eventualmente le correspondan mediante el procedimiento establecido en el artículo 115 de la misma Ley".

Cuarto.

El 22 de junio de 2019 la entidad interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central contra el acuerdo de resolución de recurso de reposición descrito en el antecedente de hecho anterior.

Formalizado por el Tribunal el trámite de puesta de manifiesto del expediente administrativo, el 17 de marzo de 2021 la reclamante formula las siguientes alegaciones:

- La entidad soportó IVA español en 2018 por la adquisición de generadores en el TAI, que utilizó en la realización de servicios de alquiler temporal a compañías establecidas en el TAI, operación sujeta a IVA español con inversión del sujeto pasivo, y a compañías establecidas en otros países de la UE, los cuales constituyen operaciones no sujetas a IVA en España. En relación con ... enviados para su alquiler en otros países de la Unión Europea, se cumple con las condiciones para considerar la no sujeción de este movimiento recogida en el artículo 9.3 f) de la LIVA, en la medida en que, con posterioridad a dicho alquiler, ... son devueltos a la entidad.

- Incorrecta interpretación del artículo 9.3 f) por la Administración tributaria. Teniendo en cuenta que la normativa no establece un plazo máximo de utilización temporal, y que, en relación con la condición de temporalidad en otros aspectos del tributo, la Ley y la interpretación de la DGT permiten un período de incluso varios años, no puede denegarse la aplicación de la no sujeción del citado artículo 9.3 f) de la LIVA por el hecho de que, a fecha del procedimiento de comprobación, aún no hubieran finalizado los contratos de arrendamiento temporal y no hubieran retornado ... al TAI.

- Incompatibilidad de la posición de la Administración tributaria con el principio de neutralidad del IVA.

- Carga de la prueba. Además de exigir un requisito que no está legalmente establecido en la Ley para la correcta aplicación del artículo 9.3.f) de la LIVA, la Administración pretende trasladar la totalidad de la carga de la prueba sobre la entidad aludiendo al artículo 105 de la Ley General Tributaria.

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:
Conformidad a Derecho del acto impugnado.

Tercero.

El artículo 119 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, 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, y dispone:

"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.

(...).

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:

(...).

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.

(...)"

En cuanto al desarrollo reglamentario de estos preceptos, se encuentra en el artículo 31 del Real Decreto 1624/1992, que aprueba el reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La primera cuestión que se desprende de la norma expuesta es que los empresarios o profesionales no establecidos, podrán ejercitar el derecho a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido. Es decir, que se trata de un derecho ejercitable por el interesado y como tal le corresponde al mismo la carga de la prueba de los requisitos exigidos para su aplicación.

De acuerdo con el artículo 105.1 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. Este principio es interpretado por el Tribunal Supremo, en su sentencia de 27 de enero de 1992, en el sentido de 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".

Es decir, de lo anterior se desprende que será la interesada quien en aras a 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 y 31 de la Ley 37/1992. Para ello se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 106 de la Ley 58/2003, 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."

De igual modo, ha de tener la solicitante derecho a la deducción, y consiguiente devolución, de las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto, como se infiere de la propia norma y ha establecido igualmente el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sentencia de 13 de julio de 2000, Societé Monte Dei Paschi Di Siena, asunto C-136/99.

Cuarto.

Como se expone en los antecedentes de hecho segundo y tercero de la presente resolución, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria deniega la devolución solicitada por la entidad por considerar que realiza operaciones asimiladas a entregas de bienes sujetas y exentas del impuesto conforme a los artículos 9.3.º y 25.Uno de la Ley 37/1992, lo que supone el incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 119.Dos.2.º de la Ley 37/1992.

Conforme al citado precepto, para 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, sólo pueden haber realizado, durante el período al que se refiere la solicitud, 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 bien, servicios de transporte y accesorios al transporte en los que concurren las condiciones para aplicar las exenciones en exportaciones, zonas francas, depósitos francos, regímenes aduaneros y fiscales, o aquellos cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones.

Cuando un empresario o profesional no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto realiza entregas intracomunitarias de bienes exentas conforme al artículo 25 de la Ley del Impuesto, no le resulta aplicable el régimen de devoluciones regulado en el artículo 119, al haber realizado operaciones, aunque exentas, distintas de las previstas en dicho precepto. Según resulta de los artículos 4, 8, 25, 68 y 84 de la citada ley, al realizar entregas de bienes que son expedidos o transportados desde el territorio de aplicación del impuesto con destino a otro Estado miembro conforme a lo dispuesto en el artículo 25, se produce el hecho imponible entrega de bienes, es decir, una operación localizada en el territorio de aplicación del impuesto, sujeta al mismo aunque exenta, correspondiendo la condición de sujeto pasivo al empresario o profesional que realiza la entrega de bienes, aunque no esté establecido en dicho territorio pues no es un supuesto de inversión del sujeto pasivo.

En sus alegaciones, la reclamante manifiesta que en el período objeto de solicitud de devolución adquiere generadores en el territorio de aplicación del impuesto, soportando como consecuencia cuotas cuya devolución solicita; ... son arrendados bien a una entidad del grupo establecida en dicho territorio, que a su vez los subarrienda a terceros, bien a entidades del grupo establecidas en otros Estados miembros, considerando el arrendamiento como no sujeto en el territorio de aplicación del impuesto. En el caso de arrendamiento a entidades establecidas en otros Estados miembros, la reclamante envía ... a los correspondientes Estados, envíos que excluye del concepto de transferencia de bienes en aplicación de lo dispuesto en el artículo 9.3.ºf) de la Ley 37/1992.

El artículo 9 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, regula las operaciones asimiladas a la entregas de bienes, disponiendo en su apartado 3.º:

"Se considerarán operaciones asimiladas a las entregas de bienes a título oneroso:

(...).

3.º La transferencia por un sujeto pasivo de un bien corporal de su empresa con destino a otro Estado miembro, para afectarlo a las necesidades de aquella en este último.

Quedarán excluidas de lo dispuesto en este número las transferencias de bienes que se utilicen para la realización de las siguientes operaciones:

(...).

f) La utilización temporal de dichos bienes, en el territorio del Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los mismos, en la realización de prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo establecido en España".

El precepto transcrito constituye la transposición del artículo 17 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:

"1. Se asimilará a una entrega de bienes efectuada a título oneroso, la transferencia por un sujeto pasivo de un bien de su empresa con destino a otro Estado miembro.

Se considerará «transferencia con destino a otro Estado miembro», cualquier expedición o transporte de un bien mueble corporal efectuado por el sujeto pasivo o por su cuenta, fuera del territorio del Estado miembro en el que se hallan los bienes, pero en la Comunidad, para las necesidades de su empresa.

2. No se considerará transferencia con destino a otro Estado miembro, la expedición o el transporte de un bien para la realización de una de las operaciones siguientes:

(...).

g) la utilización temporal de este bien, en el territorio del Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte, en la realización de prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo establecido en el Estado miembro de partida de la expedición o del transporte del bien;

(...).

3. En caso de que deje de cumplirse alguna de las condiciones a las que está supeditado el beneficio de las disposiciones del apartado 2, el bien de que se trate se considerará transferido con destino a otro Estado miembro. En tal caso, la transferencia se producirá en el momento en que esta condición deje de cumplirse".

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha pronunciado en sentencia de 11 de junio de 2020, asunto C-242/19, CHEP Equipment Pooling NV, sobre la interpretación del artículo 17, apartado 2, letra g) de la Directiva 2006/112/CE. Con carácter preliminar, recuerda el Tribunal que, según reiterada jurisprudencia, para la interpretación de una disposición de Derecho de la Unión hay que tener en cuenta no solamente el tenor de esta, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte, añadiendo que, dado que el artículo 17.2 de la Directiva recoge una lista exhaustiva de excepciones, debe interpretarse de modo estricto y a la luz del objetivo perseguido por el régimen transitorio del IVA aplicable al comercio intracomunitario instaurado por la Directiva del IVA, que pretende transmitir el ingreso fiscal al Estado miembro en el que tiene lugar el consumo final de los bienes entregados. Dispone la citada sentencia:

"38. A tenor de esta disposición, no se considera transferencia con destino a otro Estado miembro la expedición o el transporte de un bien para la utilización temporal de este, en el territorio del Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte, en la realización de prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo establecido en el Estado miembro de partida de la expedición o del transporte del bien.

39. Del propio tenor de esta disposición se deduce que su aplicación está explícitamente sujeta a condiciones acumulativas según las cuales, por una parte, la utilización, en el Estado miembro de destino, del bien expedido o transportado para la realización de prestaciones de servicios por el sujeto pasivo en cuestión debe ser temporal y, por otra parte, el bien debe haber sido expedido o transportado desde el Estado miembro en el que está establecido ese sujeto pasivo.

40. Así pues, en primer lugar, de esa disposición se desprende que, de conformidad con los objetivos del régimen transitorio del IVA aplicable al comercio intracomunitario, únicamente la transferencia de un bien a otro Estado miembro que se efectúa, no para el consumo final de dicho bien sino para su utilización temporal en ese Estado miembro, no debe asimilarse a una entrega intracomunitaria si se cumplen las demás condiciones (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de marzo de 2014, Dresser-Rand, C-606/12 y C-607/12, EU:C:2014:125, apartado 30).

41. Sin embargo, resultaría contrario, tanto al tenor del artículo 17, apartado 2, letra g), de la Directiva del IVA, como a la exigencia de una interpretación estricta y a los objetivos del régimen transitorio del IVA aplicable al comercio intracomunitario, extender la aplicación de tal disposición a los supuestos de utilización por un período indefinido o prolongado o incluso a los supuestos de utilización que lleven a la destrucción del bien en cuestión.

42. En segundo lugar, cabe señalar que del propio tenor del artículo 17, apartado 2, letra g), de la Directiva del IVA, según el cual el bien en cuestión debe haber sido expedido o transportado desde el Estado miembro en que esté establecido el sujeto pasivo de que se trate, se desprende que esa disposición no se aplica a las situaciones en que dicho bien ha sido expedido o transportado por el sujeto pasivo desde Estados miembros distintos de aquel en que ese sujeto pasivo está establecido".

No ha sido objeto de controversia en el caso que analizamos que la entidad, establecida en ..., ha adquirido generadores en España que seguidamente ha expedido desde España a otros Estados miembros en el marco de una actividad de arrendamiento en dichos Estados de destino de los bienes.

Por tanto, existe, en relación con la expedición de generadores por parte de la entidad a otros Estados miembros, una operación asimilada a entrega de bienes conforme al artículo 9.3.º de la Ley 37/1992.

No obstante, la expedición de generadores no se considerará operación asimilada a entrega de bienes si se destinan a su utilización temporal en el Estado miembro de llegada de la expedición o transporte, en la realización de prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo establecido en el Estado miembro de partida de la expedición o del transporte del bien.

Como señala el TJUE en la sentencia transcrita, la aplicación de la exclusión está condicionada, por una parte, a que la utilización, en el Estado miembro de destino, del bien expedido o transportado para la realización de prestaciones de servicios por el sujeto pasivo en cuestión sea temporal (para lo que se podrán tener en cuenta las condiciones de los contratos de alquiler y las características de los bienes) y, por otra parte, el bien debe haber sido expedido o transportado desde el Estado miembro en el que está establecido ese sujeto pasivo.

Respecto de la condición citada en segundo lugar, la norma española establece expresamente la utilización temporal de los bienes en el territorio del Estado miembro de llegada de la expedición en la realización de prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo establecido en España. Es decir, la transferencia de bienes por un sujeto pasivo de un bien de su empresa con destino a otro Estado miembro para afectarlo a las necesidades de su empresa en dicho Estado de destino solo puede quedar excluida del concepto de operación asimilada a entrega de bienes conforme a la letra f) del artículo 9.3.º si la transferencia del bien desde España es realizada por un sujeto pasivo establecido en España.

La operación asimilada a entrega de bienes conforme al artículo 9.3.º de la Ley 37/1992 (exenta por el artículo 25.Tres de la citada ley) dará lugar a una operación asimilada a adquisición intracomunitaria de bienes sujeta en el Estado miembro de destino conforme a la legislación del Estado miembro de que se trate, en aplicación del principio de tributación en destino de las operaciones intracomunitarias. En caso de que la transferencia del bien se

realice para su utilización temporal en el Estado miembro de destino por el sujeto pasivo establecido en el Estado miembro de origen de la expedición, España, la Ley del Impuesto la excluye del concepto de transferencia de bienes del artículo 9.3.º en aplicación de su letra f), fundamentalmente por razones técnicas y de ahorro de costes, pues la posterior transferencia del bien tras su utilización temporal desde el Estado miembro de destino al territorio de aplicación del impuesto supondría nuevamente una operación asimilada a entrega y una operación asimilada a adquisición intracomunitaria sujeta en dicho territorio (artículo 16 de la Ley 37/1992).

Cuando el empresario que transfiere el bien desde el territorio de aplicación del impuesto no está establecido en dicho territorio, al realizar la transferencia con destino a otro Estado miembro se produce la operación asimilada a entrega de bienes, sujeta y exenta del impuesto, y la consiguiente adquisición intracomunitaria sujeta en destino. Sin embargo, finalizada la utilización temporal del bien, la transferencia del mismo con destino al territorio de aplicación del impuesto supone una operación asimilada a entrega en origen y una operación asimilada a adquisición intracomunitaria en el territorio de aplicación del impuesto, sujeta pero exenta en este caso conforme al artículo 26. Cuatro de la Ley 37/1992, que establece:

"Estarán exentas del impuesto:

(...).

Cuatro. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes respecto de las cuales se atribuya al adquirente, en virtud de lo dispuesto en los artículos 119 o 119 bis de esta Ley, el derecho a la devolución total del Impuesto que se hubiese devengado por las mismas".

Por esta causa no es aplicable a un no establecido en el territorio de aplicación del impuesto la exclusión del concepto transferencia de bienes según el artículo 9.3.ºf) de la citada ley.

Conforme a lo expuesto, la expedición de generadores por parte de la entidad desde España, Estado miembro en el que no está establecida, con destino a otros Estados miembros, para su utilización temporal en la realización de prestaciones de servicios en dichos Estados miembros, debe considerarse operación asimilada a entrega de bienes sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por tanto, la entidad realiza en el territorio de aplicación del impuesto una operación no comprendida en el artículo 119.Dos.2.º de la Ley 37/1992, lo que supone la exclusión del procedimiento de devolución para sujetos no establecidos, debiendo la entidad, a efectos de la recuperación de las cuotas soportadas en dicho territorio acudir al procedimiento general de devolución regulado en el artículo 115 de la Ley del Impuesto. Esta conclusión no es contraria al principio de neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido, como alega la reclamante, pues no supone la denegación del derecho a la deducción de las cuotas soportadas ni a su eventual recuperación a través del correspondiente procedimiento tributario.

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