

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088922

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 26 de enero de 2023

Sala 2.<sup>a</sup>

R.G. 6372/2020

#### SUMARIO:

**IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes. Prestaciones de servicios y operaciones asimiladas.** En relación con el ejercicio 2018, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria desestima la solicitud de devolución porque, de las circunstancias concurrentes, se pone de manifiesto que la entidad ha realizado una entrega de bienes a un particular en el territorio de aplicación del Impuesto -TAI-. Por lo tanto, según el órgano gestor, en el período al que se refiere la solicitud la entidad se convierte en sujeto pasivo del IVA, sin que pueda solicitar la devolución por el régimen especial a no establecidos previsto en el art. 119 de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

La operación que la Oficina Nacional de Gestión Tributaria estima realizada en el TAI es una entrega de una embarcación de recreo como consecuencia de un contrato de arrendamiento financiero suscrito entre la entidad reclamante y una persona física que actúa como un consumidor final. En particular, la oficina gestora procede a recalificar el contrato de leasing en la medida en que "por sus características, con un importante pago inicial, y sucesivas cuotas de importe reducido, y un valor residual igual de bajo que dichas cuotas, la operación comparte más características con un arrendamiento venta o una compra a plazos, que con un arrendamiento financiero, siendo éste el motivo de considerar la operación una entrega de bienes conforme al artículo 8.Dos.5º de la Ley 37/1992".

Su inclusión en una de las categorías de hecho imponible, entrega de bienes o prestación de servicios, tiene enorme importancia en el ámbito del IVA toda vez que existen normas propias y distintas aplicables a las mismas, como sería el caso de las reglas de localización, tipo impositivo, etc.

Pues bien, la calificación del contrato controvertido como entrega de bienes o prestación de servicios dependerá de que el arrendatario ejerza o se comprometa formalmente a ejercitar la opción de compra. Así, el contrato de arrendamiento financiero se califica como entrega de bienes sólo a partir del momento en que el arrendatario se compromete a ejercitar la opción de compra.

Sentado lo anterior, en el presente caso, la oficina gestora no se ampara en la interpretación del art. 14.2.b) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA) realizada por el TJUE para no aplicar la norma interna en perjuicio del obligado tributario, por la prohibición del efecto directo vertical descendente, sino que analiza un supuesto de recalificación al amparo del art. 13 de la Ley 58/2003 (LGT), considerando indicios para calificar el contrato como "un arrendamiento venta o una compra a plazos" el hecho de que exista "un importante pago inicial, y sucesivas cuotas de importe reducido, y un valor residual igual de bajo que dichas cuotas".

No obstante, de la documentación obrante, a juicio del Tribunal Central, no se deducen indicios suficientes que permitan concluir que el adquirente va a ejercitar necesariamente la opción de compra, más cuando admitir lo anterior supondría, en este caso, la aplicación del criterio del TJUE y la normativa comunitaria que sería contraria a la doctrina del TEAC en virtud de la prohibición del efecto directo vertical descendente en perjuicio de los ciudadanos.

Por lo tanto, en la medida en que, en el presente caso, no se ha acreditado que el arrendatario se ha comprometido formalmente a ejercitar la opción de compra ni que existe acuerdo simulatorio entre las partes, no cabe calificar la operación imponible en el ámbito del IVA como entrega de bienes sino, antes al contrario, como prestación de servicios. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 8, 11, 21, 23, 24, 64, 70, 84, 115 y 119.

Ley 30/1985 (Ley IVA), art. 6.

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

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 14 y 24.

Ley 58/2003 (LGT), art. 13.

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 30/10/2020 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 15/10/2020 contra acuerdo de denegación de devolución de las cuotas soportadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, el 13 de septiembre de 2020, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), período 01-2018/12-2018, por importe de 187.356,00 euros.

**Segundo.**

La entidad reclamante presentó el 18 de septiembre de 2019 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), período 01-2018/12-2018, por importe 187.356,00 euros.

Con fecha 17 de diciembre de 2019, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la AEAT dictó requerimiento de información referido a dicha solicitud de devolución solicitando la aportación de determinada documentación detallada en el mismo, así como la aclaración de diversas cuestiones, requerimiento que fue notificado a la reclamante el 28 de diciembre de 2019. En concreto, se solicitó la aportación de la siguiente documentación:

1. *Aclaración detallada de la actividad realizada en España durante el período al que se refiere la solicitud.*
2. *Contrato suscrito con el proveedor TW, que ampara la adquisición efectuada.*
3. *Documentos bancarios justificativos de los pagos efectuados para hacer frente a las facturas.*
4. *Aclaración del destino otorgado a los bienes por cuya adquisición se soporta el IVA cuya devolución se solicita.*

5. *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 particular, debe acreditarse la afectación de los bienes y servicios adquiridos a la actividad de la empresa, y que su adquisición se efectuó para servir a las necesidades empresariales."*

La reclamante, en contestación a dicho requerimiento, presentó el 24 de enero de 2020 escrito en el que se manifestaba que la interesada, establecida en Italia, es una compañía financiera que tiene por objeto la compra de bienes para su arrendamiento financiero. En el desarrollo de su actividad adquirió en España una embarcación de recreo de vela al proveedor TW,SL para concederla en arrendamiento al Sr. **Axy**, italiano que actuaba como sujeto privado. Adjunta al escrito, el contrato de arrendamiento financiero y los pagos al proveedor de la embarcación.

Asimismo, en contestación a un nuevo requerimiento efectuado por la Oficina gestora el 10 de febrero de 2020, aporta las facturas emitidas al Sr. **Axy** en concepto de arrendamiento financiero, la traducción al español del contrato de arrendamiento financiero y manifiesta lo siguiente:

*"Con referencia a las condiciones para el ejercicio de la opción de compra, le informamos que, al vencimiento del contrato de leasing, el usuario, previa solicitud por escrito, podrá ejercer el derecho de opción a la posible compra definitiva (denominada "rescate") de la embarcación, adquiriendo por consiguiente la propiedad, al precio prestablecido en las Condiciones del contrato de leasing, además de los gastos e impuestos normales, así como los posibles gastos sucesivos y todos los gastos necesarios para la escritura notarial de venta de la embarcación y para la transmisión de propiedad, todo ello pagadero en un solo plazo antes del vencimiento del contrato. Se precisa, además, que el usuario solo podrá ejercer el derecho de compra definitiva (rescate) siempre que haya cumplido todas las obligaciones adquiridas en virtud del contrato de leasing y haya pagado todas las sumas adeudadas a la sociedad de leasing (así como a condición de que el usuario cumpla plenamente las obligaciones adquiridas en virtud de cualquier otro contrato existente con la sociedad de leasing)."*

**Tercero.**

La Oficina Nacional de Gestión Tributaria, en relación con la solicitud de devolución referida, emitió acuerdo de denegación de devolución de fecha 13 de septiembre de 2020 siendo los motivos que se esgrimen los siguientes:

"En contestación al requerimiento emitido por esta Oficina, la entidad manifiesta que solicita la devolución del IVA soportado en la compra de una embarcación en España, la cual va a ser arrendada mediante arrendamiento financiero al Sr. **Axy**, un particular italiano.

La embarcación se adquiere en septiembre de 2018 por 890.375,74 más IVA, y de los términos del contrato de arrendamiento financiero resulta:

- Un pago inicial de 267.112,72 más IVA de ser aplicable.
- 95 cuotas mensuales de 7.887,58 euros más IVA de ser aplicable. Total 1.016.432,82 más IVA de ser aplicable.
- Precio de la posible compra final 8.903,76 euros más IVA de ser aplicable.

En el contrato, la compra final se configura como algo opcional. No obstante, de acuerdo con la Sentencia del TJUE de 4 de octubre de 2017 (asunto C-164/16), estamos ante una entrega de bienes cuando, de las condiciones financieras del contrato de arrendamiento con opción de compra, se deduce el ejercicio de la opción, que se presenta como la única elección económicamente razonable para el arrendatario si el contrato se ejecuta hasta su fin.

Se consideran entregas de bienes las cesiones de estos en virtud de contratos de arrendamiento-venta y asimilados. En los arrendamientos-venta la transmisión de la propiedad, en términos del derecho civil, se produce a la finalización del contrato de arrendamiento, que está sujeto a determinadas condiciones.

Sin embargo, a efectos del IVA, la entrega de bienes tiene lugar cuando se produce la cesión del bien, esto es, en el momento del desplazamiento posesorio del mismo en favor del arrendatario y no cuando se produce la transmisión de la propiedad. Se asimilan a los arrendamientos-venta los arrendamientos con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar dicha opción y, en general, los de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes.

A juicio de esta Oficina, de las condiciones pactadas entre las partes se deduce que el ejercicio de la opción de compra es la única opción económicamente viable, tal y como expresa el TJUE, y por ello debe asimilarse la operación descrita a un arrendamiento venta, por lo que desde la suscripción del contrato de arrendamiento financiero se entiende producida una entrega de bienes, devengándose el IVA por todas las cuotas de arrendamiento pendientes de vencimiento, así como por el importe del valor residual.

Por lo anterior, en la entrega de bienes descrita, se produce el hecho imponible entrega de bienes en España, siendo sujeto pasivo el solicitante por realizarse la entrega a un particular no establecido en España. Resultado de lo expuesto es que la entidad solicitante no puede acudir a este procedimiento especial de devolución, sino que podrá solicitarlo al amparo del procedimiento general previsto en el artículo 115 de la LIVA."

Por otra parte, en dicho acuerdo se da contestación a las alegaciones manifestadas por la entidad en el oportuno trámite concedido al efecto y en el que aquella presentó escrito manifestando que "las conclusiones de la Oficina gestora derivan de una Sentencia del TJUE y no de la norma interna española, quedando prohibido el efecto directo vertical descendente de las normas comunitarias en perjuicio de los obligados tributarios.". Frente a dicha postura, la Oficina gestora argumenta en el acuerdo de denegación que no efectúa una aplicación directa de las normas comunitarias, al estar prohibido el efecto directo vertical descendente, sino una calificación del contrato conforme a lo previsto en el artículo 13 de la Ley General Tributaria. En particular, señala el acuerdo:

"Así, aunque las partes hayan otorgado al contrato celebrado la naturaleza de contrato de arrendamiento financiero, lo cierto es que por sus características, con un importante pago inicial, y sucesivas cuotas de importe reducido, y un valor residual igual de bajo que dichas cuotas, la operación comparte más características con un arrendamiento venta o una compra a plazos, que con un arrendamiento financiero, siendo éste el motivo de considerar la operación una entrega de bienes conforme al artículo 8.Dos.5º de la Ley 37/1992, y no el pretendido efecto vertical descendente de la Directiva comunitaria."

El acuerdo de denegación fue notificado a la reclamante con fecha 15 de octubre de 2020.

#### Cuarto.

Disconforme con dicho acuerdo, la reclamante interpone ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, reclamación económico-administrativa en única instancia el 15 de octubre de 2020 alegando, en síntesis, lo siguiente:

- Incorrecta calificación del contrato de arrendamiento financiero suscrito entre la sociedad **XZ** y el Sr. **Axy**, como entrega de bienes a los efectos del IVA.
- Derecho a la devolución del IVA soportado en el territorio de aplicación del impuesto por darse los requisitos del artículo 119 de la Ley del IVA

**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:

Si resulta ajustada a Derecho el acuerdo denegatorio de la solicitud de devolución de cuotas de IVA soportadas por no establecidos presentada por la reclamante.

**Tercero.**

Como punto de partida para la resolución de la cuestión, hay que tener en cuenta que, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del IVA en lo sucesivo), regula en su artículo 119 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. Dispone el mencionado precepto:

*"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.

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."

El desarrollo reglamentario de dicho precepto se contiene en el artículo 31 del Reglamento del impuesto, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), que señala lo siguiente:

"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:

(...;)

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.

(...;)

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

(...;)

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.*

(...;)

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.*

(...;)."

Con carácter general, para que resulte aplicable el procedimiento de devolución previsto en el artículo 119 de la Ley del IVA es necesario, como requisito de partida, que el solicitante no se encuentre establecido a efectos del IVA en el territorio de aplicación del impuesto o que siendo titular de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realice desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios durante el período a que se refiera la solicitud. Cumpliéndose lo anterior, el derecho a obtener la devolución se condiciona, igualmente, al cumplimiento de una serie de requisitos entre otros, que los empresarios o profesionales no establecidos hayan efectuado en el territorio de aplicación del impuesto únicamente aquellas entregas de bienes o prestaciones de servicios que les están permitidas en virtud de lo establecido en el artículo 119 de la Ley del IVA, en particular:

- Entregas de bienes y prestaciones de servicios a las que resulte aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo conforme a lo previsto en el artículo 84 de la Ley del IVA.
- Servicios de transporte exentos en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de la citada Ley.

Por consiguiente, el empresario o profesional no establecido que realice entregas de bienes o prestaciones de servicios distintas a las mencionadas anteriormente no podrá acudir al procedimiento de devolución previsto en el artículo 119 de la Ley del IVA, sin perjuicio de la posibilidad de recuperar las cuotas soportadas que le brinda el régimen general de devoluciones regulado en el artículo 115 del mismo texto legal.

#### **Cuarto.**

En el presente caso, tal y como se ha descrito en los antecedentes de hecho, en relación con el ejercicio 2018, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria desestima la solicitud de devolución porque, de las circunstancias concurrentes, se pone de manifiesto que la entidad ha realizado una entrega de bienes a un particular en el territorio de aplicación del impuesto. Por lo tanto, según el órgano gestor, en el período al que se refiere la solicitud la entidad se convierte en sujeto pasivo del IVA, sin que pueda solicitar la devolución por el régimen especial a no establecidos previsto en el artículo 119 de la Ley del IVA.

La operación que la Oficina Nacional de Gestión Tributaria estima realizada en el territorio de aplicación del impuesto es una entrega de una embarcación de recreo como consecuencia de un contrato de arrendamiento financiero suscrito entre la entidad reclamante y el Sr. **Axy**, persona física que actúa como un consumidor final. En particular, la Oficina gestora procede a recalificar el contrato de leasing en la medida en que "*por sus características, con un importante pago inicial, y sucesivas cuotas de importe reducido, y un valor residual igual de bajo que dichas cuotas, la operación comparte más características con un arrendamiento venta o una compra a plazos, que con un arrendamiento financiero, siendo éste el motivo de considerar la operación una entrega de bienes conforme al artículo 8.Dos.5º de la Ley 37/1992*".

En este sentido, debemos partir de la regulación que de dicho contrato de arrendamiento financiero se contiene en la normativa interna a efectos del IVA.

Dispone el artículo 8.Dos.5º de la Ley del IVA:

*"Dos. También se considerarán entregas de bienes:*

*(...)*

*5.º Las cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento-venta y asimilados.*

*A efectos de este impuesto, se asimilarán a los contratos de arrendamiento-venta los de arrendamiento con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar dicha opción y, en general, los de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes."*

Por su parte, el artículo 11.Uno de la Ley del IVA define las prestaciones de servicio de manera residual al señalar:

*"Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes."*

Y, en su apartado dos establece que, en particular, tiene la consideración de prestaciones de servicios:

*"2.º Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra."*

Su inclusión en una de las categorías de hecho imponible, entrega de bienes o prestación de servicios, tiene enorme importancia en el ámbito del IVA toda vez que existen normas propias y distintas aplicables a las mismas, como sería el caso de las reglas de localización, tipo impositivo, etc.

Sobre la tributación en el ámbito del IVA de los contratos de arrendamiento financiero se ha pronunciado de forma reiterada la Dirección General de Tributos. Así, por todas, la contestación a consulta vinculante de fecha 25 de marzo de 2022 señala al respecto lo siguiente:

*"(...) las operaciones de arrendamiento financiero o "leasing" pueden tener, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, la consideración de entrega de bienes o de prestación de servicios en función de si existe o no el compromiso, por parte del arrendatario, del ejercicio de la opción de compra prevista en el contrato.*

*Así, una operación de arrendamiento financiero tendrá la consideración de prestación de servicios en tanto el arrendatario no se haya comprometido ante el arrendador a ejercitar el derecho a la opción de compra del bien objeto del contrato.*

*Una vez que el arrendatario se ha comprometido frente al arrendador al ejercicio de la opción de compra, se realizará el hecho imponible entrega de bienes.*

*(...)*

*5.- En consecuencia, la operación de arrendamiento con opción de compra tendrá la consideración de prestación de servicios en tanto el arrendatario no se comprometa formalmente al ejercicio de la citada opción .*

*Durante la ejecución del contrato, el devengo se producirá con ocasión de la exigibilidad de cada una de las cuotas periódicas y la base imponible vendrá determinada por el importe total de la cuota incluyendo la carga financiera de la misma.*

*Una vez el arrendatario se comprometa a ejercitar la opción de compra, se producirá el hecho imponible entrega de bienes, devengándose el impuesto en el momento de la formalización de dicho compromiso y quedando la base imponible constituida por el importe de las cuotas que quedan por pagar, más el importe de la opción de compra, no incluyéndose en la misma el importe que corresponda a la carga financiera por pago aplazado del precio, que se devengue a partir de ese momento y que se haga constar separadamente en la factura que emita el sujeto pasivo."*

De acuerdo con lo anterior, la calificación del contrato controvertido como entrega de bienes o prestación de servicios dependerá de que el arrendatario ejerza o se comprometa formalmente a ejercitar la opción de compra.

Sobre esta misma cuestión se ha pronunciado el Tribunal Supremo en su sentencia de 15 de noviembre de 2004 (Nº de recurso 6595/1999). En ese caso, la cuestión que se planteaba al Alto Tribunal era la determinación de la correcta interpretación del artículo 6.2.7º de la Ley 30/1985, del Impuesto sobre el Valor Añadido (prácticamente similar al actual artículo 8.Dos.5º de la Ley 37/1992, en cuanto a lo que aquí interesa), a los efectos de señalar las

consecuencias jurídicas derivadas de la asunción por el arrendatario del compromiso de ejercitar la opción de compra en los contratos de arrendamiento financiero y su consideración como entrega de bienes.

En los fundamentos de derecho de la precitada sentencia se establece lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

*"PRIMERO.- El artículo 14.1.1º LIVA establecía que el impuesto se devengará, en las entregas de bienes, cuando tuviera lugar la puesta a disposición o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable. Y, en este sentido el artículo 6.2.7º, de cuya interpretación trata el único motivo de casación aducido establecía: "...2. Tienen la consideración de entrega de bienes:...7º. Las cesiones de bienes en virtud de contratos de venta a plazos con pacto de reserva de dominio y de arrendamientos-ventas.*

*A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior se asimilarán a los arrendamientos-venta los arrendamientos con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se compromete a ejercitar la opción de compra y, en general, los arrendamientos de bienes con cláusula de transferencia de propiedad, vinculante para ambas partes".*

*Por consiguiente, se comprenden en la previsión, en primer lugar, los arrendamientos-venta por los que se entrega un bien en alquiler con la cláusula de que, pagado cierto número de anualidades, el arrendatario adquiere la propiedad de los bienes. Según la jurisprudencia, en esta clase de contrato podía apreciarse una compraventa a plazos con pacto de reserva de dominio, encubierta bajo la apariencia de un contrato, por lo que la legislación del IVA, haciendo abstracción de su naturaleza jurídica, los sujetaba al impuesto asimilándolos a ventas con pacto de reserva de dominio o condición suspensiva.*

*Y, en segundo término, se incluían también los arrendamientos con opción de compra, con compromiso de ejercitarla. Estas operaciones nacen como contratos de arrendamiento financiero, en los que el ejercicio de la opción de compra, por el valor residual del bien al finalizar el plazo de arrendamiento estipulado, no se suele producir de forma anticipada (anticipación, incluso, que después de la reforma de estos contratos producida por la Ley de Disciplina de las Entidades de Crédito podía suponer la pérdida de los beneficios fiscales previstos en el Impuesto de Sociedades).*

*Ahora bien, una primera alteración de la naturaleza de estos contratos se produjo cuando la norma tributaria reguladora de la deducción por inversiones, reconoció el carácter fiscal de inversión a la realizada a través de contratos de "leasing", siempre que constara ante la Administración el compromiso de ejercitar la opción de compra al finalizar el contrato. Y como no se exigía, en tales normas, que el compromiso se realizara ante el vendedor, sino ante la Administración, dicha situación no producía efectos contractuales entre las partes, por lo que en tales supuestos no se consideraba realizada una entrega de bienes sujeta al IVA en tanto no se ejercitara, de forma efectiva, la opción de compra pactada en el contrato. Posteriormente, sin embargo, el Decreto 1667/1985, de 11 de septiembre, al desarrollar reglamentariamente el Decreto Ley 2/1985, de 30 de abril, sobre Medidas de Política Económica, declaró aplicable la libertad de amortización, regulada en dichos textos, a los contratos de arrendamiento financiero, siempre que existiera el compromiso, formalizado ante el vendedor, de ejercitar la opción de compra incluida en tales contratos, con lo que la naturaleza de los mismos, que inicialmente era de arrendamiento financiero, se transformaba en la propia de una compraventa, con pago aplazado sometido a término y, como tal, constitutiva de entrega de bienes sujeta al IVA desde la misma fecha en que se formalizara dicho compromiso, sin perjuicio de que a efectos de otros impuestos, continuaran disfrutando de ciertas ventajas dichos contratos, siempre que se realicen con Entidades autorizadas para la realización de operaciones de arrendamiento financiero.*

*En consecuencia, las operaciones derivadas de un arrendamiento financiero, en el que no existe compromiso, por parte del arrendatario, de ejercitar la opción de compra al finalizar el mismo, debe calificarse como "prestaciones de servicios", con devengo de tracto sucesivo, a medida que se producen los vencimientos de las cuotas arrendaticias; y caso de que se formalice tal compromiso se produce el devengo anticipado del IVA por todas las cuotas del arrendamiento pendientes de vencimiento, así como por el importe del valor residual, al entenderse producida la "entrega" por el sólo hecho de formalizarse tal compromiso.*

*SEGUNDO.- (...) La interpretación adecuada del artículo 6.2.7º LIVA es la que propone la recurrente: el devengo del IVA por entrega de bienes, en el arrendamiento financiero o con opción de compra (como el contemplado en las actuaciones) se produce desde que se asume el compromiso u obligación de ejercitar dicha opción.*

*(...) el compromiso a ejercitar la opción de compra que, según el artículo 6.1.7º del LIVA, confiere virtualidad a la entrega en los arrendamientos con opción de compra no puede ser una expresión formularia desprovista de efectos jurídicos o sin trascendencia entre las partes. Es, por el contrario, la formalización del compromiso vinculante para las partes el que, a efectos del IVA, transforma la naturaleza del contrato convirtiendo la del arrendamiento financiero en la que corresponde a una compraventa, con pago aplazado sometido a término."*

Por consiguiente, según la previsión legal y la doctrina jurisprudencial, el contrato de arrendamiento financiero se califica como entrega de bienes sólo a partir del momento en que el arrendatario se compromete a



ejercitar la opción de compra. Y este mismo criterio, como no podía ser de otro modo, es el seguido por este TEAC, entre otras, en la resolución de fecha 9 de junio de 1999 (RG 00/7136/1996) en la que se disponía:

*"TERCERO.- En cuanto a las operaciones de arrendamiento financiero, del expediente se deriva que la sociedad no ha acreditado en ningún momento de forma fehaciente que, en el período en el que se deduce la totalidad del I.V.A. devengado en los distintos contratos celebrados, se hubiera comprometido formalmente a ejercitar la opción de compra derivada de los mismos, sin que, por otra parte, la circunstancia de que llegado el momento haya hecho uso efectivamente de esta opción, pueda considerarse sustitutiva de este requisito exigido para calificar la operación de leasing como entrega de bienes en lugar de prestación de servicios."*

## Quinto.

En el ámbito comunitario, la regulación del arrendamiento financiero la encontramos en el artículo 14 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

A tenor de dicho artículo:

*"1. Se entenderá por "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.*

*2. Además de la operación contemplada en el apartado 1, tendrán la consideración de entregas de bienes las operaciones siguientes:*

*(...)*

*b) la entrega material de bienes en virtud de contratos en los que se estipule el arrendamiento del bien durante un cierto período de tiempo, o la venta de bienes a plazos, cuando en el curso normal de los hechos se adquiera su plena propiedad en el momento del pago del último vencimiento como máximo;*

*(...)."*

Por su parte, en virtud del artículo 24, apartado 1, de dicha Directiva, se considerarán "prestaciones de servicios" todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE, en lo sucesivo) se ha pronunciado sobre la tributación del contrato de arrendamiento financiero o leasing, entre otras, en su sentencia de 4 de octubre de 2017, asunto C-164/16, Mercedes-Benz Financial Services (el subrayado es nuestro):

*"25 Como expuso el Abogado General en los puntos 22 y 23 de sus conclusiones, estos contratos tienen la particularidad de que sirven para sustituir a una adquisición inmediata de la plena propiedad, pudiendo disfrutar el arrendatario de dicho bien sin estar obligado a pagar la totalidad del precio de compra en el momento de entrega.*

*26 Este tipo de contrato puede presentar características equiparables a la adquisición de un bien o no presentarlas, puesto que las partes pueden establecer en ellos que el arrendatario tenga la opción de adquirir el referido bien al término del período de arrendamiento o no (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, apartados 34 y 37).*

*27 El hecho de que una transmisión de la propiedad esté prevista al finalizar el contrato o de que la cantidad actualizada de los vencimientos sea prácticamente idéntica al valor venal del bien constituyen, individual o conjuntamente, criterios que permiten determinar si un contrato puede calificarse de «contrato de arrendamiento financiero» (véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, apartado 38, y de 2 de julio de 2015, NLB Leasing, C-209/14, EU:C:2015:440, apartado 30).*

*28 Siendo esto así, la calificación de un contrato de «contrato de arrendamiento financiero» no permite, por sí misma, clasificar la entrega material de un bien efectuada en virtud de dicho contrato en una categoría de operaciones imposables a efectos del IVA. Además, para considerarla una «entrega de bienes» en el sentido de la Directiva del IVA, ha de determinarse si tal contrato tiene por objeto «el arrendamiento del bien, cuando en el curso normal de los hechos se adquiera su plena propiedad en el momento del pago del último vencimiento como máximo», conforme al artículo 14, apartado 2, letra b), de dicha Directiva.*

*29 Dicha calificación jurídica requiere que se reúnan dos requisitos.*

*30 Por una parte, ha de entenderse dicha disposición en el sentido de que exige que el contrato en cuya virtud se efectúa la entrega del bien contenga una cláusula expresa relativa a la transmisión de la propiedad de dicho bien por el arrendador al arrendatario.*

31 En efecto, como se desprende de su propia redacción, el artículo 14, apartado 2, letra b), de la Directiva del IVA no se refiere a la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, como ocurre en el apartado 1 de dicho artículo, sino de manera más explícita a que «se adquiera su plena propiedad».

32 Por otra parte, ha de señalarse que la citada disposición utiliza el término «vencimientos», empleado en los contratos de crédito y, por el contrario, no habitual en los contratos de arrendamiento puro, en los que generalmente se hace mención de las «rentas».

33 Como señaló el Abogado General en el punto 50 de sus conclusiones, la cláusula expresa de transmisión de la propiedad puede considerarse presente en el contrato cuando en éste se establezca una opción de compra de un bien tomado en arrendamiento financiero.

34 Además, debe resultar claramente de las estipulaciones del contrato, tal como se aprecian objetivamente en el momento de su firma, que el arrendatario adquirirá automáticamente la propiedad del bien si la ejecución del contrato sigue su curso normal hasta su fin.

35 En efecto, de la expresión «cuando en el curso normal de los hechos se adquiera su plena propiedad en el momento del pago del último vencimiento como máximo» únicamente cabe deducir la idea de que el pago, por parte del arrendatario, del último plazo a su cargo en virtud de dicho contrato conlleva de pleno derecho la transmisión a éste de la propiedad del bien objeto del contrato.

36 Por lo que respecta, en particular, al hecho de que en el contrato se establezca una cláusula en la que se estipule, como ocurre en el contrato tipo controvertido en el litigio principal, que el arrendatario tiene la facultad de ejercer una opción de compra, ha de precisarse que la expresión «en el curso normal de los hechos» debe entenderse en el sentido de que meramente hace referencia al desarrollo previsible hasta su fin de un contrato ejecutado de buena fe por sus partes, de conformidad con el principio *pacta sunt servanda*.

37 Como señaló el Abogado General en los puntos 51 y 53 de sus conclusiones, ese resultado contractual de transmisión de la propiedad es inconciliable con la existencia, para el arrendatario, de una verdadera alternativa económica que le permita, llegado el caso, optar por la adquisición del bien, por su restitución al arrendador o por la prórroga del arrendamiento, en función de sus propios intereses en la fecha en la que debe hacer esa elección.

38 El caso sería distinto si el ejercicio de la opción de compra, por facultativa que fuese desde un punto de vista formal, se presentase en realidad, habida cuenta de las condiciones financieras del contrato, como la única elección económicamente razonable que el arrendatario puede hacer. Así sucede, en particular, si del contrato se desprende que, cuando se da la posibilidad de ejercer la opción, la suma de los vencimientos contractuales se corresponde con el valor venal del bien, incluido el coste de financiación, y el ejercicio de la opción no exige al arrendatario el pago de una cantidad complementaria significativa.

(...)

43 De lo antedicho se desprende que la expresión «contratos en los que se estipule el arrendamiento del bien, cuando en el curso normal de los hechos se adquiera su plena propiedad en el momento del pago del último vencimiento como máximo», empleada en el artículo 14, apartado 2, letra b), de la Directiva del IVA, debe interpretarse en el sentido de que se aplica a un contrato tipo de arrendamiento con opción de compra cuando pueda deducirse de las condiciones financieras del contrato que el ejercicio de la opción se presenta como la única elección razonable que el arrendatario puede hacer llegado el momento si el contrato se ejecuta hasta su fin, extremo que incumbe comprobar al órgano jurisdiccional nacional.»

A la vista de lo anterior, de acuerdo con la interpretación que del artículo 14 de la Directiva efectúa el TJUE, serán las condiciones financieras del contrato de leasing las que determinarán la calificación del mismo como de entrega de bienes o prestación de servicios.

En este sentido, teniendo en cuenta que no existe plena correspondencia entre la regulación comunitaria e interna en lo concerniente a la calificación del contrato de arrendamiento financiero a efectos del IVA, debe recordarse que es doctrina de este Tribunal Económico-Administrativo Central, recogida en resoluciones como las de 21 de enero de 2016, RG 3805/12, 21 de octubre de 2014, RG 7259/12, 28 de octubre de 2013, RG 480/13 o 20 de septiembre de 2012, RG 2147/12, que la invocación de la aplicabilidad directa de la normativa de la Unión Europea (efecto directo del Derecho Europeo), para no aplicar la normativa interna de un Estado en la regulación de las relaciones entre particulares y los estados (efecto directo vertical) sólo puede hacerse por los particulares (efecto directo vertical ascendente). Un Estado no pueden ampararse en la normativa de la Unión Europea (efecto directo vertical descendente) para no aplicar su propia normativa interna en perjuicio de los particulares, tal como establece la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

**Sexto.**

Sentado lo anterior, en el presente caso, de acuerdo con el acuerdo impugnado, la Oficina gestora no se ampara en la interpretación del artículo 14.2, b) de la Directiva IVA realizada por el TJUE para no aplicar la norma interna en perjuicio del obligado tributario, por la prohibición del efecto directo vertical descendente, sino que analiza un supuesto de recalificación al amparo del artículo 13 de la Ley General Tributaria, considerando indicios para calificar el contrato como *"un arrendamiento venta o una compra a plazos"* el hecho de que exista *"un importante pago inicial, y sucesivas cuotas de importe reducido, y un valor residual igual de bajo que dichas cuotas"*.

No obstante lo anterior, de la documentación obrante, a juicio de este Tribunal, no se deducen indicios suficientes que permitan concluir que el adquirente va a ejercitar necesariamente la opción de compra, más cuando admitir lo anterior supondría, en este caso, la aplicación del criterio del TJUE y la normativa comunitaria que, como ya hemos expuesto, sería contraria a la doctrina de este TEAC en virtud de la prohibición del efecto directo vertical descendente en perjuicio de los ciudadanos.

En este orden de cosas, el Tribunal Supremo ha señalado que no cabe calificar una operación como compraventa a plazos por el hecho de que en el contrato de arrendamiento financiero suscrito la cantidad fijada como valor residual o importe de la opción de compra tenga un valor reducido en relación con el precio total de dicho arrendamiento financiero, coincidente con la cuantía de las mensualidades contempladas en el contrato, sino, únicamente, en el caso en que se demuestre que el contrato de arrendamiento financiero cubre simuladamente una compraventa a plazos. Así, en su Sentencia 1297/2002, de 30 de diciembre de 2002, ha establecido:

*"CUARTO.- Sobre la problemática planteada, existe un cuerpo jurisprudencial bien nutrido, como lo demuestra, en síntesis la S.T.S. de 8-2-2002 EDJ 2002/1077, al exponer en su F.J. 1º: S. 30-7-1998 EDJ 1998/18035: " ... si no se prueba la existencia de un acuerdo simulatorio en que el leasing opere como negocio aparente para encubrir una compraventa a plazos, no cabe aplicar la Ley de 17 de julio de 1965 EDL 1965/81. No son contrarios a la naturaleza del leasing los pactos de recompra y garantía establecidas entre el vendedor del bien objeto del contrato y el arrendador financiero"*.

## Séptimo.

Por tanto, a partir de las consideraciones expuestas en el fundamento de derecho cuarto de esta resolución, la calificación como entrega de bienes en el IVA del contrato de arrendamiento financiero exige que se ejercite la opción de compra o exista compromiso formal de ejercitarla por parte del arrendatario, con independencia de las condiciones financieras que se desprendan del contrato.

En este mismo sentido se ha pronunciado el TEAC en la resolución de fecha 5 de febrero de 2003 (RG 00/985/2000):

*"CUARTO.- En lo referente a la aportación del contrato de arrendamiento a la ampliación de capital de una entidad, a efectos de dilucidar si es o no de aplicación la exención del artículo 8.1.22º de la Ley 30/85, es preciso decidir si dicha aportación debe encuadrarse en el hecho imponible entrega de bienes o en el de prestación de servicios; para ello, de acuerdo con lo previsto en los artículos 6.2 y 7.2 de la Ley citada es preciso determinar si lo cedido es un arrendamiento-venta o un arrendamiento con opción de compra.*

*Por más que la sociedad interesada y el fallo impugnado traten de conducirnos a una identificación entre el leasing, con cuotas de alquiler avaladas, y el arrendamiento-venta, por el hecho de ser lo más probable el ejercicio de la opción al llegar el momento adecuado, lo cierto jurídicamente es que, hasta que tal ejercicio se produzca, la transmisión real no ha podido tener lugar y, por tanto, como sostiene la liquidación y el recurrente, el derecho cedido es el arrendaticio y el hecho imponible producido es una prestación de servicios."*

En la medida en que, en el presente caso, no se ha acreditado que el arrendatario se ha comprometido formalmente a ejercitar la opción de compra ni que existe acuerdo simulatorio entre las partes, no cabe calificar la operación imponible en el ámbito del IVA como entrega de bienes sino, antes al contrario, como prestación de servicios.

OCTAVO.- La calificación de la operación de leasing de una embarcación de recreo llevada a cabo entre la entidad reclamante y el Sr. **Axy** como prestación de servicios, conlleva aplicar, a efectos de su localización, lo previsto en el artículo 70.Uno.9º de la Ley del IVA según el cual:

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

*(...)*

*9.º A) Los servicios de arrendamiento de medios de transporte en los siguientes casos:*

a) Los de arrendamiento a corto plazo cuando los medios de transporte se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el citado territorio.

b) Los de arrendamiento a largo plazo cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal siempre que se encuentre establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en el citado territorio.

No obstante, cuando los arrendamientos a largo plazo cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal tengan por objeto embarcaciones de recreo, se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto cuando éstas se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el mismo siempre que el servicio sea realmente prestado por un empresario o profesional desde la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente situado en dicho territorio.

B) A los efectos de lo dispuesto en este número, se entenderá por corto plazo la tenencia o el uso continuado de los medios de transporte durante un período ininterrumpido no superior a treinta días y, en el caso de los buques, no superior a noventa días."

De conformidad con dicho precepto, siendo la empresa de leasing, entidad reclamante, una entidad italiana que no tiene su sede ni un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del IVA, la operación no se localiza en dicho territorio.

Por el contrario, la Oficina gestora considera la operación localizada en el territorio de aplicación del IVA, al calificar la operación como entrega de bienes y ponerse a disposición la embarcación en dicho territorio conforme a lo regulado en el artículo 68 de la Ley del IVA.

En consecuencia, siendo la causa de la denegación de la solicitud de devolución la realización de operaciones sujetas en el territorio de aplicación del impuesto, cabe anular el acuerdo de resolución impugnado toda vez que no se ha acreditado dicha circunstancia.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo.

## ACUERDA

ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas