

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de septiembre de 2026

Sala 2.^a

R.G. 5890/2025

SUMARIO:

IVA. Procedimiento especial de devoluciones a no establecidos. *Requisito importe no inferior a 400 euros del impuesto incluido en solicitud trimestral. Reciprocidad de trato.* La Resolución de la DGT de 16 de mayo de 1994 continúa vigente respecto de Canadá y su eventual actualización corresponde a la Administración, sin que pueda ampliarse por vía interpretativa el ámbito de las devoluciones. El Tribunal rechaza la devolución del IVA soportado por servicios de instalación y montaje al no haberse acreditado que constituyan prestaciones accesorias de servicios de reparación o suministro de repuestos incluidos en la resolución de reciprocidad. Recuerda que corresponde al obligado tributario acreditar los hechos en que fundamenta su derecho a la devolución y que, para determinar si existe una prestación única o varias independientes, deben valorarse conjuntamente todas las circunstancias de la operación. Por otra parte, considera que el límite mínimo de 400 euros para las solicitudes trimestrales debe calcularse sobre el conjunto de las cuotas cuya devolución se solicita y no individualmente por factura, por lo que reconoce la procedencia de la devolución correspondiente a los servicios de alojamiento al superarse dicho importe.

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.- En este Tribunal ha tenido entrada la reclamación 00-05890-2025-00 interpuesta en fecha 10/07/2025 contra acuerdo de resolución de recurso de reposición que confirma el acuerdo de denegación de devolución de IVA a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto dictado, el 25 de marzo de 2025, por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, período 07/2024 a 09/2024, en relación con la entidad **XZ LTD**.

SEGUNDO.- Con fecha 15 de noviembre de 2024, la entidad XZ LTD, establecida en Canadá, presentó solicitud de devolución de IVA a no establecidos, respecto del período 07/2024 a 09/2024, por importe de 28.633,67 euros.

TERCERO.- Con fecha 19 de febrero de 2025, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (ONGT) notificó requerimiento a la interesada, a los efectos de continuar con el procedimiento iniciado, señalando:

"En relación con su solicitud de devolución del Impuesto Sobre el Valor Añadido para empresarios o profesionales no establecidos, y para poder proceder a su tramitación, resulta necesario aportar la siguiente documentación adicional:

- 1. Aclaración del concepto por el que se emitieron CADA una de las facturas incluidas en la solicitud y del lugar de puesta a disposición de los bienes adquiridos.*
- 2. Descripción detallada de las actividades realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto (TAI) durante el periodo al que se refiere la solicitud. En concreto se requiere indicación de las entregas de bienes y/o prestaciones de servicios efectuadas en TAI en dicho periodo.*
- 3. Relación de clientes en el territorio de aplicación del Impuesto durante el periodo al que se refiere la solicitud, identificando nombre y apellidos o razón social y NIF o NVAT.*
- 4. Destino dado a los bienes y servicios por cuya adquisición se soportaron las cuotas cuya devolución se solicita, describiendo detalladamente las operaciones en las que han sido utilizados y su afectación a la actividad empresarial.*
- 5. Ante la ausencia de imputación de los proveedores de las operaciones con número de orden en la solicitud 1, 4, 7, 9, 10, 11 y 12, se requiere la aportación de los Certificados Bancarios Validados (NO otro*

Síguenos en...

tipo de documento) justificante del pago de dichas facturas con el objeto de poder determinar la efectiva realización de las operaciones.

6. En el caso de que las cuotas soportadas cuya devolución solicita, lo sean por servicios de acceso, hostelería, restauración y transporte, vinculados con la asistencia a una feria, congreso y exposición de carácter comercial o profesional que se celebre en el territorio de aplicación del Impuesto, a que se refiere el artículo 119 Bis 3º de la Ley, deberá aportar prueba documental que justifique la asistencia a la celebración de los mismos.

7. Programa del evento y servicios incluidos en la factura declarada en la solicitud.

8. Asistentes al evento por parte de su empresa.

9. Aclarar el destino del evento y su vinculación con la actividad de la empresa.

10. Aportar la factura en la que refacturan los servicios al cliente.

11. Aclarar si han desplazado a España personal de la empresa para la organización del evento (justificación documental).

12. Aclarar si han contratado los servicios de una empresa o de personal (azafatas...etc) en España para la organización del evento (justificación documental).

13. Aclarar si han contratado a los conferenciantes."

Con fecha 17 de marzo de 2025, la interesada presentó escrito con distinta documentación a los efectos de contestar al anterior requerimiento.

CUARTO.- Con fecha 9 de abril de 2025, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria dictó acuerdo de denegación de la devolución solicitada con base en la siguiente fundamentación:

"En relación con su solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, se ha resuelto dictar acuerdo de DENEGACIÓN de la devolución por los siguientes motivos:

UNO

Según el artículo 119.Bis.2º de la Ley 37/1992, del IVA, el derecho a la devolución del IVA a los empresarios o profesionales establecidos en un territorio tercero distinto de Canarias, Ceuta o Melilla, requiere que dicho territorio tenga reconocida la reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto.

La resolución de la Dirección General de Tributos de fecha 16 de Mayo de 1994 entiende reconocida la reciprocidad de trato entre Canadá y España en cuanto a los servicios de reparación, alojamiento y suministro de repuestos utilizados en actividades empresariales.

En las facturas con número de orden en la solicitud 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 10 y 11 aparecen conceptos que no entran dentro de los supuestos incluidos en el convenio de reciprocidad. Por lo tanto, no procede la devolución de las cuotas incluidas en dichas facturas.

DOS

Las facturas justificativas de las operaciones con número de orden en la solicitud 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 y 9 tienen la fecha de expedición el 26/02/2024, 22/04/2024, 22/04/2024, 25/06/2024, 27/05/2024, 27/05/2024, 10/06/2024, 19/06/2024 y 21/06/2024, abarcando el periodo de la solicitud del periodo del tercer trimestre de 2024.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 119. Cinco de la Ley del IVA, las solicitudes de devolución del Impuesto podrán referirse a las cuotas soportadas durante un año natural o en un trimestre natural. También podrán referirse a un periodo inferior a un trimestre cuando constituyan el conjunto de operaciones realizadas en un año natural.

En consecuencia, no procede acordar la devolución del IVA soportado correspondiente a las facturas arriba señaladas al corresponder a un periodo distinto al que se refiere la solicitud.

La restante cuota de IVA soportada supone un importe inferior a 400 euros y no son admisibles las solicitudes de devolución trimestrales por un importe global inferior a 400 euros, según establece el artículo 31.5 del R.D. 1624/1992, de 29 de diciembre, Reglamento del IVA, por lo que le informamos de la

Síguenos en...



posibilidad de presentar: Una única solicitud ANUAL correspondiente al periodo 2024 cuyo plazo de presentación es hasta el 30 de septiembre de 2025 y por un importe no inferior al mínimo exigido de 50 euros."

Dicho acuerdo consta notificado a la interesada el mismo día 9 de abril de 2025.

QUINTO.- Disconforme con el acuerdo anterior, con fecha 8 de mayo de 2025, la entidad **XZ LTD** promovió recurso de reposición alegando que no estaba conforme con la decisión tomada por la ONGT. A tal efecto, manifestaba que la Administración tributaria fundamentaba la denegación en la Consulta de la Dirección General de Tributos (DGT) número 854/1994, de 16 de mayo de 1994, cuando en su opinión dicha consulta era de carácter NO vinculante y se encontraba ya superada por la evolución normativa canadiense, por tanto, fundamentar la denegación en dicha consulta suponía un vicio de motivación y una aplicación irrazonable del principio de reciprocidad.

Con fecha 10 de junio de 2025, la ONGT dictó acuerdo de resolución de recurso de reposición, desestimando las pretensiones de la entidad recurrente conforme a la siguiente motivación:

"PRIMERO. Considerando que este órgano es competente para conocer y resolver las cuestiones planteadas en este procedimiento.

SEGUNDO. De acuerdo con los datos y antecedentes obrantes en el expediente, este órgano revisor emitió en fecha 21/05/2025 un requerimiento de información al solicitante en los siguientes términos:

- "La solicitud de devolución recurrida contiene 12 facturas, pero únicamente 3 de ellas (ordinal 10, 11 y 12) corresponden al tercer trimestre del ejercicio 2024.

Respecto a las facturas registradas en su solicitud con número de orden 10 y 11, se observa que se trata de prestaciones de servicios de instalación y mantenimiento de redes para hoteles que se localizan en sede del destinatario (Canadá) en función de lo establecido en el artículo 69.Uno.1º. de la Ley del Impuesto. Por tanto, se trataría de cuotas indebidamente repercutidas al no estar localizadas en el territorio de aplicación del Impuesto y, en consecuencia, no serían deducibles en caso de que estuvieran incluidas en la resolución del Director General de Tributos de fecha 16 de mayo de 1994 donde se regula el ejercicio del derecho a deducción de empresarios establecidos en Canadá.

- No obstante, en contestación al presente requerimiento el recurrente podrá aportar la documentación que considere oportuna y que justifique que las prestaciones de servicios que muestran las facturas con número 10 y 11 se entienden localizadas en el territorio de aplicación del Impuesto y por tanto la repercusión de la cuota ha sido correcta. "

En contestación a dicho requerimiento el solicitante presentó asiento registral RGE..., en el cual amplía la descripción del tipo de prestaciones de servicios recibidas en el territorio de aplicación del Impuesto, argumentando que no resulta de aplicación el artículo 69.Uno.1º de la Ley del IVA, que regula la regla general de localización para servicios entre empresarios, ya que en este caso se aplicaría la regla especial de localización (art. 70.Uno.1.º), al tratarse de servicios relacionados con bienes inmuebles ubicados en el territorio de aplicación del Impuesto.

Analizadas las facturas con número de orden 10 y 11, se concluye que las prestaciones de servicios recibidas se encuadran dentro del concepto de servicios relacionados con bienes inmuebles tal y como establecen las "Notas Explicativas de la UE referentes al lugar de realización de las prestaciones de servicios relacionados con bienes inmuebles". Por tanto, una vez localizadas las prestaciones de servicios recibidas en el territorio de aplicación del Impuesto, se ha de analizar si procede la aplicación del procedimiento especial de devolución regulado en el artículo 119 bis de la Ley del Impuesto.

De acuerdo con el artículo 119 bis de la Ley 37/1992, los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto ni 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, cuando concurren las condiciones y limitaciones previstas en el artículo 119 de esta Ley sin más especialidades que las que se indican a continuación y con arreglo al procedimiento que se establezca reglamentariamente:

1º. Los solicitantes deberán nombrar con carácter previo un representante que sea residente en el territorio de aplicación del Impuesto que habrá de cumplir las obligaciones formales o de procedimiento

correspondientes y que responderá solidariamente con aquéllos en los casos de devolución improcedente. La Hacienda Pública podrá exigir a dicho representante caución suficiente a estos efectos.

2º. Dichos solicitantes deberán estar establecidos en un Estado en que exista reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, Islas Canarias, Ceuta y Melilla.

El reconocimiento de la existencia de la reciprocidad de trato a que se refiere el párrafo anterior se efectuará por resolución del Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda.

3.º Por excepción a lo previsto en el número anterior, cualquier empresario y profesional no establecido a que se refiere este artículo, podrá obtener la devolución de las cuotas del Impuesto soportadas respecto de las importaciones de bienes y las adquisiciones de bienes y servicios relativas a:

El suministro de plantillas, moldes y equipos adquiridos o importados en el territorio de aplicación del impuesto por el empresario o profesional no establecido, para su puesta a disposición a un empresario o profesional establecido en dicho territorio para ser utilizados en la fabricación de bienes que sean expedidos o transportados fuera de la Comunidad con destino al empresario o profesional no establecido, siempre que al término de la fabricación de los bienes sean expedidos con destino al empresario o profesional no establecido o destruidos.

Los servicios de acceso, hostelería, restauración y transporte, vinculados con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones de carácter comercial o profesional que se celebren en el territorio de aplicación del Impuesto.

Así, el reconocimiento de la existencia de la reciprocidad de trato a que se refiere el número 2º del artículo 119 bis de la Ley del Impuesto se efectuará por resolución del Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda. En el presente caso, el reconocimiento de la reciprocidad con Canadá se emitió el 16 de mayo de 1994 en los siguientes términos:

“Esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente resolución:

Primero.- Habiéndose acreditado que Canadá reconoce en favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio peninsular español o Islas Baleares el derecho a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en dicho país, en forma análoga a la prevista en nuestra legislación, con excepción hecha de los servicios comprendidos en el apartado segundo siguiente, no procede autorizar a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el referido Estado la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor añadido soportadas en el territorio de aplicación de dicho Impuesto por las adquisiciones de bienes y servicios realizadas en el mismo, con la excepción indicada.

Segundo.- Procederá la devolución del Impuesto soportado por los servicios de reparación y alojamiento así como el suministro de repuestos que se utilicen en el desarrollo de las actividades empresariales, ya que en estos casos se trata de operaciones exentas o con derecho a la devolución del GST en Canadá.

Tercero.- La autorización de la devolución del Impuesto a que se refiere el apartado segundo quedará condicionada al estricto cumplimiento de los requisitos y procedimiento previstos en los artículos 119 de la Ley del Impuesto y 31 del 5 vigente Reglamento dictado para su desarrollo.”

En conclusión, dado que el solicitante pretende la devolución de cuotas soportadas por conceptos que no entran dentro de los supuestos incluidos en el apartado segundo de la Resolución, servicios de reparación, alojamiento y suministro de repuestos utilizados en actividades empresariales, y que tampoco se encuadran dentro de los servicios excepcionados a la reciprocidad contenidos en el apartado 3º del artículo 119 bis de la Ley del Impuesto, esto es, suministro de plantillas, moldes y servicios de acceso, hostelería, restauración y transportes, NO procede la devolución de las cuotas soportadas en las facturas con número de orden 10 y 11.

Respecto a la restante cuota de IVA soportada en la factura con número de orden 12 por servicios de alojamiento en el territorio de aplicación del Impuesto, supone un importe inferior a 400 euros. Según establece el artículo 31.5 del R.D. 1624/1992, de 29 de diciembre, Reglamento del IVA, no son admisibles las solicitudes de devolución trimestrales por un importe global inferior a 400 euros. Por tanto se informa que de la posibilidad de presentar una única solicitud ANUAL correspondiente al periodo 2024 cuyo plazo de presentación es hasta el 30 de septiembre de 2025 y por un importe no inferior al mínimo exigido de 50 euros.

TERCERO. Se acuerda desestimar el presente recurso."

Dicho acuerdo consta notificado el mismo día 10 de junio de 2025.

SEXTO.- Con fecha 10 de julio de 2025 la interesada, disconforme con el anterior acuerdo de resolución de recurso de reposición, interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, tramitada con número de referencia R.G. 00-05890-2025.

En el momento procedimental oportuno, la interesada presentó escrito en el que, en síntesis, alegó la insuficiencia y obsolescencia del criterio administrativo invocado para motivar la denegación de la devolución instalada. Asimismo, aborda la naturaleza de los bienes y servicios recibidos, señalando que la sociedad es una empresa, con sede en Canadá, que ofrece servicios tecnológicos (...), así como el mantenimiento de las instalaciones a empresas de la industria hotelera, por lo que los servicios son directamente aplicados sobre los propios hoteles en el TAI, por lo que entiende que cumple con todas las exigencias de la resolución de reciprocidad aplicada. Asimismo, detalla las cuotas soportadas y defiende que la instalación y puesta en funcionamiento son prestaciones accesorias inseparables de la reparación principal, apoyándose en jurisprudencia del TJUE. Por tanto, el concepto de instalación en las facturas no desnaturaliza la naturaleza principal de reparación o suministro de repuestos contemplada por la Resolución de reciprocidad de 1994.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, 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 acuerdo impugnado.

TERCERO.- A efectos de analizar la cuestión de fondo planteada, debe partirse de lo dispuesto en el artículo 119 bis de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, Ley del IVA), que regula el régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, precepto aplicable toda vez que el solicitante es una entidad establecida en Canadá.

De acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo, en la redacción vigente al presente supuesto (el subrayado es de este Tribunal):

"Uno. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto ni 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, cuando concurren las condiciones y limitaciones previstas en el artículo 119 de esta Ley sin más especialidades que las que se indican a continuación y con arreglo al procedimiento que se establezca reglamentariamente:

1.º Los solicitantes deberán nombrar con carácter previo un representante que sea residente en el territorio de aplicación del impuesto que habrá de cumplir las obligaciones formales o de procedimiento correspondientes y que responderá solidariamente con aquellos en los casos de devolución improcedente. La Hacienda Pública podrá exigir a dicho representante caución suficiente a estos efectos.

2.º Dichos solicitantes deberán estar establecidos en un Estado en que exista reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto. Islas Canarias, Ceuta y Melilla.

El reconocimiento de la existencia de la reciprocidad de trato a que se refiere el párrafo anterior se efectuará por resolución de la persona titular de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda.

Síguenos en...



3.º Por excepción a lo previsto en el número anterior, cualquier empresario y profesional no establecido a que se refiere este artículo, podrá obtener la devolución de las cuotas del impuesto soportadas respecto de las importaciones de bienes y las adquisiciones de bienes y servicios relativas a:

- El suministro de plantillas, moldes y equipos adquiridos o importados en el territorio de aplicación del impuesto por el empresario o profesional no establecido, para su puesta a disposición a un empresario o profesional establecido en dicho territorio para ser utilizados en la fabricación de bienes que sean expedidos o transportados fuera de la Comunidad con destino al empresario o profesional no establecido, siempre que al término de la fabricación de los bienes sean expedidos con destino al empresario o profesional no establecido o destruidos.

- Los servicios de acceso, hostelería, restauración y transporte, vinculados con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones de carácter comercial o profesional que se celebren en el territorio de aplicación del impuesto.

Dos. La tramitación del procedimiento de devolución se regirá por lo dispuesto en este artículo, sus disposiciones de desarrollo y en la normativa comunitaria dictada al efecto, con aplicación exclusiva de los trámites que están expresamente regulados en dicha normativa."

El desarrollo reglamentario de este precepto se contiene en el artículo 31 bis del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (en lo sucesivo Reglamento del IVA), según el cual:

"1. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto ni 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 bis de la Ley del Impuesto mediante una solicitud que deberá reunir los siguientes requisitos:

a) La presentación se realizará por vía electrónica a través del modelo y con los requisitos de acreditación aprobados por la persona titular del Ministerio de Hacienda que se encontrarán alojados en el portal electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, órgano competente para su tramitación y resolución.

b) La solicitud de devolución podrá comprender las cuotas soportadas en un periodo no superior al año natural ni inferior a tres meses.

No obstante, la solicitud podrá comprender las cuotas soportadas en un periodo inferior a tres meses cuando dicho periodo constituya lo que resta del año natural.

c) En la solicitud se consignarán 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 periodo a que se refieran. En el caso de las importaciones de bienes, la solicitud deberá referirse a las realizadas durante el periodo de devolución definido en la letra b) de este apartado.

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:

1.º Una declaración suscrita por el solicitante o su representante 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 del Impuesto.

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 periodo a que se refiera la solicitud.

No obstante, los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad que se acojan a los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios, regulados en el capítulo XI del título IX de la Ley del Impuesto, no estarán obligados al cumplimiento de lo dispuesto en este número 1.º respecto de las operaciones acogidas a dichos regímenes.

2.º Compromiso suscrito por el solicitante o su representante de reembolsar a la Hacienda Pública el importe de las devoluciones que resulten improcedentes.

3.º Certificación expedida por las autoridades competentes del Estado donde radique el establecimiento del solicitante en la que se acredite que realiza en el mismo actividades empresariales o profesionales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido o a un tributo análogo durante el periodo en el que se hayan devengado las cuotas cuya devolución se solicita.

2. El plazo para la presentación de la solicitud 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.

3. Los originales de las facturas y demás documentos justificativos del derecho a la devolución deberán mantenerse a disposición de la Administración tributaria durante el plazo de prescripción del Impuesto.

4. Si la solicitud de devolución se refiere a un periodo de devolución inferior a un año natural, pero no inferior a tres meses, el importe del Impuesto incluido en la solicitud de devolución no podrá ser inferior a 400 euros.

Si la solicitud de devolución se refiere a un periodo de devolución de un año natural o a la parte restante de un año natural, el importe del Impuesto incluido en la solicitud no podrá ser inferior a 50 euros.

5. La tramitación y resolución de las solicitudes de devolución a que se refiere este artículo se realizarán de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 6 a 11 del artículo 31 de este Reglamento."

Esta normativa es transposición al Derecho interno de lo dispuesto en la Decimotercera Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad).

En virtud de lo dispuesto anteriormente, respecto de los empresarios establecidos en terceros Estados fuera de la Comunidad y para que sea procedente la devolución, además del cumplimiento del resto de los requisitos exigidos en el artículo 119 bis de la Ley del IVA y del artículo 31 bis del Reglamento del IVA, es necesario que el solicitante esté establecido en un Estado con el que la Dirección General de Tributos haya determinado una reciprocidad de trato.

Este requisito de reciprocidad está expresamente contemplado en el artículo 2.2 de la Decimotercera Directiva anteriormente referida, el cual establece lo siguiente:

"Los Estados miembros podrán supeditar la devolución contemplada en el apartado 1 a la concesión por parte de los Estados terceros de beneficios comparables en el ámbito de los impuestos sobre el volumen de negocios."

Asimismo, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha referido al requisito de reciprocidad señalando, en su sentencia de fecha 7 de junio de 2007, asunto C335/05, Rízení Letového Provozu, que:

"(...) el artículo 2, apartado 2, de la Decimotercera Directiva, en la medida en que establece que los Estados miembros pueden supeditar la devolución contemplada en el apartado 1 del mismo artículo a la concesión por parte de los Estados terceros de beneficios comparables, no impone a los Estados miembros ninguna obligación, sino que se limita a reconocerles una mera facultad (...)."(apartado 17).

En consecuencia, atendiendo a la facultad concedida a los Estados miembros, España ha optado por establecer el requisito de reciprocidad como condición para proceder a la devolución a no establecidos en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla.

En este sentido, por lo que al asunto controvertido interesa, sí existe con Canadá, país en el que tiene su domicilio la entidad solicitante, reconocimiento de reciprocidad de trato mediante resolución de la Dirección General de Tributos de 16 de mayo de 1994. En relación a este punto, la interesada alega que dicha Resolución de reciprocidad España-Canadá de 1994 está desactualizada. En su opinión, el sistema canadiense GST/HST permite a empresas no residentes recuperar el impuesto soportado de forma mucho más amplia, donde se recoge una reciprocidad material efectiva entre ambos países. Concluye que mantener una interpretación restrictiva basada en una resolución de hace más de treinta años vulnera los principios de reciprocidad, proporcionalidad, neutralidad y no discriminación. Además, invoca el contexto actual derivado del acuerdo comercial CETA entre la Unión Europea y Canadá.

Este Tribunal no puede compartir la alegación relativa a la pretendida obsolescencia de la Resolución de la Dirección General de Tributos de 16 de mayo de 1994. El artículo 119 bis de la Ley del IVA remite expresamente al reconocimiento de la reciprocidad de trato mediante resolución de la Dirección General de Tributos, siendo dicha resolución la actualmente vigente respecto de Canadá. La eventual evolución del sistema GST/HST canadiense o la existencia de una reciprocidad material más amplia constituyen circunstancias que, en su caso, podrían justificar una revisión administrativa de aquel reconocimiento, pero no facultan a este Tribunal para extender por vía interpretativa los supuestos de devolución expresamente reconocidos. Tampoco puede entenderse que el Acuerdo Económico y Comercial Global entre la Unión Europea y Canadá (CETA) haya modificado el régimen de devoluciones previsto en el artículo 119 bis de la Ley 37/1992 ni dejado sin efecto la citada resolución.

Por tanto, dado que el TEAC está vinculado por el marco legal vigente y por la resolución de reciprocidad actualmente reconocida para Canadá, debemos desestimar las pretensiones de la interesada en este punto.

CUARTO.- Una vez establecido el marco legal en el que este Tribunal debe resolver la cuestión aquí planteada, en este sentido, la resolución de la Dirección General de Tributos de fecha 16 de Mayo de 1994, establece (el subrayado es nuestro):

“Esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente resolución:

Primero.- Habiéndose acreditado que Canadá reconoce en favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio peninsular español o Islas Baleares el derecho a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en dicho país, en forma análoga a la prevista en nuestra legislación, con excepción hecha de los servicios comprendidos en el apartado segundo siguiente, no procede autorizar a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el referido Estado la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor añadido soportadas en el territorio de aplicación de dicho Impuesto por las adquisiciones de bienes y servicios realizadas en el mismo, con la excepción indicada.

Segundo.- Procederá la devolución del Impuesto soportado por los servicios de reparación y alojamiento así como el suministro de repuestos que se utilicen en el desarrollo de las actividades empresariales, ya que en estos casos se trata de operaciones exentas o con derecho a la devolución del GST en Canadá.

Tercero.- La autorización de la devolución del Impuesto a que se refiere el apartado segundo quedará condicionada al estricto cumplimiento de los requisitos y procedimiento previstos en los artículos 119 de la Ley del Impuesto y 31 del 5 vigente Reglamento dictado para su desarrollo.”

A tal efecto, la ONGT consideró que los servicios recogidos en las facturas aportadas no pueden entenderse comprendidos entre aquellos que tienen reconocida reciprocidad de trato a los efectos del artículo 119 bis de la Ley de IVA y, por tanto, quedarían excluidas de este procedimiento especial de devolución de las cuotas soportadas por determinados empresarios no establecidos en el TAI.

Ante este Tribunal, la interesada manifiesta que las facturas relativas a las operaciones n.º 10, 11 y 12, emitidas por el proveedor «QR, S.L.», responden a los servicios efectivamente prestados que se detallan a continuación:

- Reparación de sistemas informáticos (...).
- Sustitución de componentes y adaptadores.
- Suministro de repuestos.
- Instalaciones accesorias necesarias para ejecutar dichas reparaciones.
- Alojamiento de técnicos que realizaban los trabajos.

La interesada defiende que las actuaciones de instalación y puesta en funcionamiento tienen carácter accesorio respecto de la prestación principal de reparación, formando ambas una única operación económica, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Por ello, entiende que la mención de dichos conceptos en las facturas no desnaturaliza la naturaleza principal de las operaciones, referidas a la reparación de equipos o al suministro de repuestos, incluidas en el ámbito objetivo de la Resolución de reciprocidad de 1994.

En el acuerdo de resolución del recurso de reposición impugnado, la ONGT clarifica que, de las 12 facturas que contiene la solicitud, únicamente 3 de ellas (ordinal 10, 11 y 12) corresponden al tercer trimestre del ejercicio 2024.

Respecto a las facturas registradas en su solicitud con número de orden 10 y 11, en dichas facturas se describen los servicios prestados como *"instalación y montaje"*. Como bien señala el acuerdo impugnado, las prestaciones de servicios recibidas se encuadran dentro del concepto de servicios relacionados con bienes inmuebles, en la medida que son servicios de instalación y mantenimiento de redes para hoteles del solicitante en el TAI, por lo que procede aplicar la regla especial de localización art. 70.Uno.1.º de la Ley del IVA. Así, una vez localizadas las prestaciones de servicios recibidas en el territorio de aplicación del Impuesto, se ha de analizar si procede la aplicación del procedimiento especial de devolución regulado en el artículo 119 bis de la Ley del Impuesto. En este punto es donde la ONGT deniega la devolución pues considera que los servicios facturados no se encuentran incluidos en la lista prevista en la Resolución del 16 de mayo de 1994. Sin embargo, ante este Tribunal, la reclamante señala que las actuaciones de instalación y puesta en funcionamiento tienen carácter accesorio respecto de la prestación principal de reparación, formando ambas una única operación económica.

En este sentido, la determinación de cuándo, ante varias prestaciones, debe entenderse que existe una única operación a los efectos de su gravamen conjunto en el IVA o, por el contrario, son varias las transacciones, a cada una de las cuales ha de aplicarse el tratamiento que les corresponda, depende de la consideración de la existencia de una prestación principal, a la que se acompaña de otras que le son accesorias, o de una pluralidad de transacciones con sustantividad propia, desprovistas de la nota de accesoriedad que acabamos de indicar.

A tales efectos, se considera como actividad accesorial aquélla que no se percibe por sus destinatarios como claramente diferenciada de los servicios de la actividad principal, es decir, que viene a completar la realización de la actividad principal sin que constituya una finalidad en sí misma que la califique como actividad autónoma de la principal.

A este respecto, son varios los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, TJUE en lo sucesivo, en los que se ha analizado la cuestión. El primero de ellos es la sentencia de 12 de junio de 1979, asunto NV Nederlandse Spoorwegen C-126/78, que se refiere a la posible caracterización como accesorios de los servicios de *"recaudación"* prestados en el contexto de un servicio de entrega contra reembolso, en el cual el transportista entregaba la mercancía y, adicionalmente, recibía del destinatario el precio de la misma y lo enviaba al remitente. Considerando que por este servicio se cobraba una comisión o contraprestación específica, se suscitó ante el TJUE si este servicio de recaudación debía considerarse accesorio del principal, de transporte, o si había de ser tratado por separado.

Entendió el TJUE que la relación del servicio de recaudación con el de transporte era tan estrecha que no se justificaba un tratamiento distinto para uno y otro. El cobro era condición necesaria para la entrega de la mercancía transportada, por lo que no tenía sentido la separación de este servicio de la prestación de transporte y entrega de la mercancía. Especialmente relevante resulta la sentencia del mismo TJUE de 22 de octubre de 1998, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Madgett y Baldwin, que se pronuncia respecto a ciertos servicios adicionales prestados a sus clientes por los propietarios de un hotel, determinando si habían de considerarse como accesorios de los servicios de alojamiento o no. El TJUE dictaminó (el subrayado es nuestro):

"24. (...) es corriente que algunos operadores económicos, como los hoteleros, que prestan servicios habitualmente relacionados con viajes, tengan que utilizar prestaciones adquiridas a terceros, las cuales, por un lado, en comparación con las operaciones de alojamiento, representan una parte menos importante del importe del precio global y, por otro lado, están comprendidas en el marco de las funciones que tradicionalmente ejercen tales operadores. Por tanto, dichas prestaciones adquiridas a terceros no constituyen para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en mejores condiciones del servicio principal de ese operador.

25. Debe indicarse que, en tales circunstancias, las prestaciones adquiridas a terceros siguen siendo meramente accesorias respecto a las prestaciones propias y que no procede gravar al operador económico con arreglo al artículo 26 de la Sexta Directiva.

26. (...) cuando un hotelero ofrece a sus clientes de manera habitual, además del alojamiento, prestaciones que no están incluidas dentro de las funciones tradicionalmente ejercidas por los hoteleros y cuya realización no puede dejar de incidir notablemente en el precio global practicado, tales como el viaje hasta el hotel desde puntos de recogida alejados, dichas prestaciones no pueden equipararse a prestaciones de servicios meramente accesorias."

El TJUE excluyó la accesoriedad en este caso, siendo relevante a estos efectos que las prestaciones pretendidamente accesorias no eran las habituales en el sector hotelero, su influencia significativa en el precio de los servicios prestados y el hecho de que los citados servicios adicionales eran claramente percibidos por los clientes como algo distinto, ajeno a las prestaciones que se vinculan normalmente a los servicios de alojamiento, con utilidad propia y distinta a la de los servicios hoteleros. La sentencia de 25 de febrero de 1999, asunto Card Protection Plan, CPP C-349/96, dictada en el contexto de las operaciones de seguro, señala (continuamos subrayando nosotros):

"29. A este respecto, teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva se deduce que cada prestación de servicio normalmente debe ser considerada como distinta e independiente y que, por otra, la prestación constituida por un único servicio desde el punto de vista económico, no debe ser desglosada artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única.

30. Hay que señalar que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de autos, en el que ha de considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal que la prestación principal. Una prestación debe ser considerada accesorio de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec p. I-6229, apartado 24).

31. En estas circunstancias, el hecho de que se facture un precio único no tiene importancia decisiva. Es cierto que cuando un prestador proporciona a sus clientes una prestación de servicio compuesta por varios elementos contra el pago de un precio único, éste puede abogar en favor de la existencia de una prestación única. Sin embargo, pese al precio único, si de las circunstancias descritas en los apartados 7 a 10 de la presente sentencia se desprende que los clientes entienden comprar dos prestaciones distintas, a saber, una prestación de seguro y una prestación de servicio de registro de tarjetas, entonces sería preciso aislar la parte del precio único relativa a la prestación de seguro, que, en todo caso, quedaría exenta. Para ello, debe seguirse el método de cálculo o de apreciación más sencillo posible (véase, en este sentido, la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, apartados 45 y 46)."

Las consideraciones que se vierten en esta sentencia son de gran relevancia a estos efectos, conteniéndose en ella criterios que se han recogido en pronunciamientos posteriores, tanto del propio TJUE como de otras instancias interpretativas nacionales.

Con posterioridad a la sentencia CPP, en lo que al concepto de accesoriedad se refiere, son diversas las sentencias que se han dictado, como son las de 27 de octubre de 2005, asunto Levob Verzekeringen y OV Bank C-41/04, 29 de marzo de 2007, asunto Aktiebolaget NN C-111/05, 10 de marzo de 2011, asuntos acumulados Bog y otros C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, 21 de febrero de 2013, asunto Mesto Zamberk C-18/12, 8 de diciembre de 2016, asunto Stock'94 C-208/15, 18 de enero de 2018, asunto Stadion Amsterdam C-463/16, ó 24 de marzo de 2021, asunto Q, C-907/19, entre otras.

En este sentido, se ha manifestado el TJUE en la Sentencia dictada el 27 de octubre de 2005, asunto C-41-04 Levob:

"22. Lo mismo ocurre cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial."

Con base en el cuerpo de jurisprudencia que se acaba de exponer, pueden enunciarse los criterios que, al entender de este Tribunal, determinan, ante una transacción configurada por múltiples prestaciones, la

consideración conjunta de las transacciones, en tanto que accesorias unas de otras, o conducentes a su tratamiento por separado:

1º. En la determinación de si nos encontramos ante una prestación única o varias prestaciones diferenciadas hay que tomar en consideración todas las circunstancias en las que estas se desarrollan (sentencias de 27 de octubre de 2005, asunto Levob Verzekeringen y OV Bank C-41/04, de 29 de marzo de 2007, asunto Aktiebolaget NN C-111/05, y de 10 de marzo de 2011, asuntos acumulados Bog y otros C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09). Ha de descartarse, por tanto, una caracterización que tome como referencia únicamente aspectos parciales de las operaciones, debiendo procederse a realizar un análisis conjunto de todas ellas que los integre.

2º. La consideración de cualquier operación como accesorio de otra principal será procedente cuando esta no constituya por sí misma un fin para el cliente, sino el medio de disfrutar en mejores condiciones de la transacción principal (sentencias de 25 de febrero de 1999, asunto CPP C-349/96, 10 de marzo de 2011, asunto Bog y otros C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, ó 27 de septiembre de 2012, asunto Field Fisher Waterhouse C-392/11).

3º. En caso de que dos o más elementos o actos que el sujeto pasivo realice para el cliente se encuentren tan estrechamente ligados que objetivamente formen una sola operación económica indisociable, cuyo desglose resultaría artificial, ha de concluirse que existe una única operación a estos efectos (sentencias de 27 de octubre de 2005, asunto Levob Verzekeringen y OV Bank, C-41/04, 21 de febrero de 2008, asunto Part Service, C-425/2006, y 10 de marzo de 2011, asuntos acumulados Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09).

4º. En la concreción de si nos encontramos ante prestación compleja, deben tenerse en cuenta todas las circunstancias en que se desarrolla, determinándose así sus elementos característicos e identificando sus elementos predominantes (sentencias de 2 de mayo de 1996, asunto Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, 27 de octubre de 2005, asunto Levob Verzekeringen y OV Bank, C-41/04, y 10 de marzo de 2011, asuntos acumulados Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09).

5º. La determinación del elemento predominante de cualquier prestación ha de realizarse desde el punto de vista del consumidor medio (sentencias de 27 de octubre de 1995, asunto Levob Verzekeringen y OV Bank, C-41/04, y de 2 de diciembre de 2010, asunto Everything Everywhere, C-276/09), en atención igualmente, en una apreciación de conjunto, a la importancia cualitativa, y no meramente cuantitativa, de sus elementos (sentencia de 10 de marzo de 2011, asuntos acumulados Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09).

Así, para la determinación del elemento predominante en la entrada a un parque acuático que daba acceso al conjunto de las instalaciones, se hizo referencia a su concepción según sus características objetivas, esto es, según los diferentes tipos de infraestructuras ofrecidas, la forma de acondicionarlas, su número y su importancia respecto al conjunto del parque, considerando igualmente si los espacios disponibles admitían la práctica de la natación deportiva o si, por el contrario, estaban acondicionados esencialmente para usos lúdicos. La circunstancia de que algunos visitantes pudieran tener una intención de uso distinta se consideró menor, señalándose que: *"(...) un criterio que tuviera en cuenta la intención de cada visitante considerado individualmente respecto a la utilización de las infraestructuras puestas a su disposición sería contrario a los objetivos del sistema del IVA consistentes en garantizar la seguridad jurídica y la aplicación correcta y sencilla de las exenciones establecidas en el artículo 132 de la Directiva IVA. A este respecto, procede recordar que, para facilitar las actuaciones inherentes a la aplicación del IVA hay que tomar en consideración, salvo en casos excepcionales, la naturaleza objetiva de la operación de que se trate (...)"* (apartado 36 de la sentencia de 21 de febrero de 2013, asunto C-18/12, Mesto Zamberk).

6º. El hecho de que se cobre un precio o contraprestación única es, a estos efectos, irrelevante.

Los criterios antes señalados, de indudable trascendencia, se han visto concretados igualmente en contratos de arrendamiento que se acompañaban de prestaciones adicionales y que han sido igualmente sometidos a la valoración del TJUE en diversas ocasiones, como son las que han dado lugar a las sentencias de 11 de junio de 2009, asunto C-572/07, RLRE Tellmer Property, 27 de septiembre de 2012, C-392/11, Field Fisher Waterhouse, o 16 de abril de 2015, asunto C-42/14, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie. En ellas, con base en los criterios expuestos, se procede a su aplicación a supuestos específicos de prestaciones adicionales a contratos de arrendamiento inmobiliario. Finalmente,

cabe destacar la sentencia de 16 de abril de 2015, asunto C-42/14, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, relativa a la determinación de si el arrendamiento de inmuebles y el suministro de agua, electricidad y calefacción y la eliminación de residuos que acompañan a dicho arrendamiento constituyen una única prestación o, por el contrario, varias prestaciones separadas e independientes que deban apreciarse de manera diferenciada desde el punto de vista del IVA.

Las consideraciones que se contienen en las sentencias a las que se ha hecho referencia son, en buena lógica, coherentes con las antes expuestas:

1º. Se impone una valoración conjunta de las operaciones que atienda al total de sus circunstancias, de ahí que la posibilidad de resolución contractual en caso de impago de las cantidades correspondientes a las prestaciones cuya accesoriad se discute se califique como no determinante. A la misma conclusión se llega en cuanto a la posibilidad o facultad que el destinatario de las prestaciones pueda tener para su adquisición a terceros. En ambos casos nos encontramos ante elementos que, en cada caso, y en atención a las características de las operaciones realizadas, deberán ser tenidos en cuenta.

2º. La citada facultad de contratación separada de las prestaciones controvertidas, tanto por referencia al arrendador como en lo relativo al arrendatario y, en lo concerniente a este último, tanto en lo atinente a la operación en sí misma como en cuanto a sus condiciones o modalidades de desarrollo, esto es, su consumo específico, sin ser determinantes -recuérdese la necesidad de proceder a una valoración conjunta del total de elementos concurrentes- constituye un indicio relevante a la hora de apreciar si nos encontramos ante una prestación única o ante prestaciones múltiples, a cada una de las cuales procede otorgar el tratamiento que le corresponda en función de su naturaleza.

3º. Las condiciones de facturación son igualmente importantes. No está de más recordar que, en las sentencias correspondientes a los asuntos C-572/07 y C-42/14, la facturación por separado de las prestaciones en disputa fue tenida en cuenta por el TJUE, lo que no hace sino concretar en el caso en cuestión la improcedente separación artificial de las prestaciones, siendo que esta ya se ha efectuado ab initio en la configuración comercial de la transacción.

Los criterios señalados por el TJUE han sido acogidos en diversas contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), en las que expresamente se ha referido la sentencia de 25 de febrero de 1999, asunto CPP, C 349/96, como básica a estos efectos, pudiendo referirse contestaciones como las de 10 de octubre de 2003, 1594-03, 4 de febrero de 2008, V0202-08, 22 de enero de 2010, V0101-10, 27 de septiembre de 2011, V2260-11, 2 de octubre de 2018, V2669-18, o de 18 de septiembre de 2019, V2524-19, entre otras.

De igual modo, se trata de criterios que han permeado la doctrina de este Tribunal, como acredita la resolución de 17 de junio de 2014 (R.G. 00-06371/2012), donde se han establecido los criterios que deben tenerse en cuenta para determinar cuándo nos encontramos ante una única prestación de servicios o, por el contrario, ante varias prestaciones de servicios independientes a los efectos del IVA, disponiendo lo siguiente:

"(...;) hemos de determinar, dada la trascendencia para la cuestión que se plantea en esta reclamación, si nos encontramos ante una única prestación de servicios o ante varias prestaciones de servicios independientes a los efectos del IVA y, aun en el primer caso, si nos encontramos ante una prestación principal y otras accesorias a las que debemos dar el mismo tratamiento que aquélla, o estamos ante una prestación de servicios única compleja. Esto es, teniendo en cuenta la circunstancia de que la operación a la que se refieren estas reclamaciones comprende varios elementos, es preciso examinar si la operación debe considerarse constituida por una única prestación de servicios o por varias prestaciones distintas e independientes que deben apreciarse separadamente en lo que respecta al IVA.

(...;)

Indudablemente, nos encontramos ante una cuestión de prueba, o de apreciación por este órgano revisor, a la vista del conjunto de las pruebas o indicios que se han aportado con el expediente y puestas de manifiesto por las partes en estas reclamaciones; aun cuando esta apreciación debe tener como fundamento las normas reguladoras del impuesto y los principios inspiradores del mismo; debiéndose formular todas las apreciaciones de hecho definitivas al respecto.

Cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión para determinar,

Síguenos en...



como hemos señalado, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única, y de otra, si tratándose de una prestación única tiene o no otras prestaciones accesorias que deben tributar conjuntamente. La regla general en el IVA (y así se refleja en la normativa comunitaria reguladora de este impuesto, Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006) es que en cada operación sea exigible el IVA, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio (artículo 1, apartado 2, párrafo segundo), y de esta regla se desprende que cada prestación debe normalmente considerarse distinta e independiente a efectos del IVA y, de por otra parte, que la operación consistente en una única prestación en el plano económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA.

No cabe duda que, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, que podrían realizarse separadamente dando lugar, en cada caso, a gravamen o a exención por el IVA, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes. A este respecto, una prestación constituirá una operación única, en particular, cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial.

Ello sucede también cuando uno o varios elementos deben considerarse constitutivos de la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben considerarse como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal. Esto es, nos encontramos también ante una prestación única cuando una o varias prestaciones constituyen una prestación principal y la otra o las otras prestaciones constituyen una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal. En este sentido, una prestación debe considerarse accesoria de una prestación principal cuando no constituye para el destinatario un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

Teniendo en cuenta esta doble circunstancia que se ha expuesto (cada operación debe normalmente considerarse distinta e independiente y, por otra, la operación constituida por una única prestación desde el punto de vista económico no debe dividirse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA) y para concretar y determinar ante qué situación nos encontramos, debe recordarse que no existe una regla absoluta sobre la determinación de la amplitud de una prestación desde el punto de vista del IVA, o para determinar la extensión de una prestación y, por tanto, para concretar la amplitud de una prestación es preciso considerar todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión. No obstante, estas apreciaciones deben realizarse considerando el punto de vista del consumidor medio, y debe tenerse en cuenta, en una apreciación de conjunto, la importancia cualitativa, y no meramente cuantitativa, de los distintos elementos en que se compone la operación."

A la luz de esta doctrina, debemos analizar si los servicios prestados en el TAI por la solicitante se pueden considerar prestaciones accesorias de una única prestación principal que no es otra que la de reparación o suministro de repuestos contemplada por la Resolución de reciprocidad de 1994.

A tal efecto, debemos recordar que la carga de la prueba se contiene en el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que dispone que

"En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo."

En el mismo sentido se pronuncia la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que afirma que en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen, tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota o requisitos de deducibilidad de gastos.

Por tanto, incumbe a **XZ LTD** la carga de acreditar que los servicios de instalación y puesta en funcionamiento reflejados en las facturas constituyen prestaciones meramente accesorias de una operación principal de reparación o suministro de repuestos, y no prestaciones autónomas e independientes. Únicamente de quedar acreditada dicha circunstancia podría entenderse que las operaciones controvertidas se encuentran comprendidas entre los servicios de reparación y suministro de

repuestos a los que la Resolución de reciprocidad de 16 de mayo de 1994 reconoce el derecho a la devolución del impuesto soportado.

A tal efecto, la interesada indica, ante este Tribunal, que las actuaciones, que realiza en el TAI, se corresponden con los siguientes servicios:

- 1) Soluciones inalámbricas y fijas para la distribución de internet. ... instalación ... mantenimiento ..., tanto en habitaciones como en zonas comunes/salones de conferencias.
- 2) Soluciones de televisión. ..., instalación y mantenimiento posterior, tanto en habitaciones como en zonas comunes/salones de conferencias.
- 3) Soluciones de telefonía. Si bien forma parte de la cartera de servicios de la compañía, actualmente este servicio no ha sido contratado por ningún cliente en España.
- 4) Lobby PC. Ordenadores o tabletas instalados en zonas comunes, como por ejemplo recepción o Business centers del hotel. Generalmente, el hardware es comprado directamente por el cliente (el hotel), encargándose la sociedad de instalarlo y configurarlo, así como de realizar las oportunas tareas de mantenimiento. Distribución de películas bajo demanda para los huéspedes de los hoteles. En la actualidad este servicio no tiene casi demanda en el mercado español.
- 5) Servicios de mantenimiento de las instalaciones. La compañía ofrece los correspondientes servicios de mantenimiento de las soluciones instaladas en el cliente (... y demás hardware).

En concreto, en el caso de las dos facturas discutidas señala:

- Factura N.º 2024-...5. Proveedor: "QR, S.L.U.". Cuota de IVA soportada de 795,01 euros.

En este caso, indica la interesada que esta factura recibida refleja una serie de trabajos de reparación y obtención de repuestos que se llevaron a cabo en la planta del hotel. Concretamente, se reflejan conceptos como servidor, instalación, ... así como la configuración posterior de televisores. En este caso, los trabajos e importes soportados se deben a los servicios de reparación y sustitución de servidor en la planta del hotel, para lo que se tuvo que obtener la propia placa del servidor, los puertos necesarios para su instalación y la posterior reconfiguración de las propias televisiones.

- Factura N.º 2024-...1. Proveedor: "QR, S.L.U.". Cuota de IVA soportada de 1.512,91 euros.

En este caso, la factura refleja la reparación de los sistemas APs de la planta del hotel, incluyendo la obtención de repuestos para sustitución de los ya existentes y, por lo tanto, la instalación de los nuevos adaptadores y puesta en marcha.

De igual forma, la interesada concluye que dichos trabajos de reparación y sustitución deben necesariamente llevar aparejada la instalación, pues no se pueden separar ambos servicios por considerarse accesorios. En este caso, la factura incluye el suministro de los materiales (repuestos) e instalación por parte del servicio técnico de reparaciones de los adaptadores para garantizar el correcto funcionamiento de los elementos sustituidos.

A juicio de este Tribunal, tras el examen del expediente administrativo y de las alegaciones formuladas por la reclamante, no ha quedado acreditado que las operaciones documentadas en las facturas n.º 2024-...5 y 2024-...1 tuvieran por objeto principal servicios de reparación o suministro de repuestos comprendidos en el ámbito objetivo de la Resolución de la Dirección General de Tributos de 16 de mayo de 1994.

En efecto, la documentación obrante en el expediente no permite verificar la existencia de averías concretas, la sustitución efectiva de componentes defectuosos, ni el suministro de repuestos vinculados a trabajos de reparación, al no haberse aportado partes de trabajo, informes técnicos, albaranes de sustitución u otros elementos probatorios equivalentes. Antes al contrario, las facturas identifican las prestaciones realizadas como servicios de «instalación y montaje», sin que concurran pruebas adicionales que permitan concluir que tales actuaciones carecían de autonomía y constituían meros servicios accesorios de una operación principal de reparación o suministro de repuestos.

En consecuencia, no puede considerarse acreditado que las operaciones controvertidas se encuentren comprendidas entre los servicios respecto de los que la Resolución de reciprocidad de 16 de mayo de 1994 reconoce el derecho a la devolución del impuesto soportado, por lo que procede desestimar las alegaciones formuladas a este respecto.

QUINTO.- Por lo que respecta a la factura n.º 12, la Oficina gestora en el acuerdo impugnado señaló lo siguiente:

"Respecto a la restante cuota de IVA soportada en la factura con número de orden 12 por servicios de alojamiento en el territorio de aplicación del Impuesto, supone un importe inferior a 400 euros. Según establece el artículo 31.5 del R.D. 1624/1992, de 29 de diciembre, Reglamento del IVA, no son admisibles las solicitudes de devolución trimestrales por un importe global inferior a 400 euros. Por tanto se informa que de la posibilidad de presentar una única solicitud ANUAL correspondiente al periodo 2024 cuyo plazo de presentación es hasta el 30 de septiembre de 2025 y por un importe no inferior al mínimo exigido de 50 euros."

En este sentido, el artículo 31.5 del Reglamento del IVA establece:

"5. Si la solicitud de devolución se refiere a un periodo de devolución inferior a un año natural, pero no inferior a tres meses, el importe del Impuesto incluido en la solicitud de devolución no podrá ser inferior a 400 euros."

"Si la solicitud de devolución se refiere a un periodo de devolución de un año natural o a la parte restante de un año natural, el importe del Impuesto incluido en la solicitud no podrá ser inferior a 50 euros."

Atendiendo a la interpretación sistemática del precepto anterior, debe entenderse que el importe del Impuesto incluido en la solicitud al que se refiere es el relativo a la totalidad de las facturas de las operaciones por las que se soportaron las cuotas de IVA cuya devolución se pretende y a las que se refiere dicha solicitud y no a cada factura individual.

Por tanto, atendiendo al importe conjunto de cuotas de IVA soportadas por la reclamante cuya devolución se solicita en relación con el periodo 07/2024-09/2024, aquel supera la cuantía de 400 euros, cumpliéndose así con el requisito establecido en el transcrito artículo 31.5 del Reglamento del IVA, por lo que debe anularse el acuerdo en lo que respecta a la denegación de la devolución de IVA contenida en dicha factura nº 12.

El criterio expuesto ha sido seguido por este Tribunal en resoluciones previas como la de fecha 19 de junio de 2025 dictada en la reclamación registrada con R.G. 00-6704-2023, constituyendo así doctrina de este Tribunal.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE la presente reclamación, en los términos señalados en la presente resolución.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda