

Audiencia Nacional

**AN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª) Sentencia num.
375/2016 de 11 octubre**

JUR\2016\224761

IMPUESTOS ESTATALES: IVA

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa

Recurso contencioso-administrativo 393/2015

Ponente: Excmo Sr. Francisco de la Peña Elías

A U D I E N C I A N A C I O N A L

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEXTA

Núm. de Recurso: 0000393/2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 03764/2015

Demandante: ALBERTO ASPESI & C., S.P.A.

Procurador: D^a MARTA HAYDEE SADA GARCÍA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.:D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS

SENTENCIA^o:

Ilma. Sra. Presidente:

D^a. BERTA SANTILLAN PEDROSA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS

D. RAMÓN CASTILLO BADAL

Madrid, a once de octubre de dos mil dieciséis.

VISTO el presente recurso contencioso-administrativo núm. 393/15 promovido por la Procuradora D^a Marta Haydee Sada García actuando en nombre y representación de **ALBERTO ASPESI & C., S.P.A.** contra la resolución dictada con fecha 19 de febrero de 2015 por el

Tribunal Económico Administrativo Central, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa formulada por la entidad actora sobre devolución de cuotas de IVA de no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto correspondientes al ejercicio 2009, importe de 190.753,91 euros. Habiendo sido parte en autos la Administración demandada, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- Interpuesto el recurso y seguidos los oportunos trámites prevenidos por la Ley de la Jurisdicción, se emplazó a la parte demandante para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimaba de aplicación, terminaba suplicando se dictase sentencia por la que se acuerde "... *anular la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central impugnada procediendo a la devolución del IVA soportado o, en su caso, ordene a la Administración que proceda a regularizar la situación tributaria de este demandante*".

SEGUNDO .- El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dictase sentencia por la que se confirmasen los actos recurridos en todos sus extremos.

TERCERO .- Habiendo quedado el recurso pendiente de señalamiento para votación y fallo cuando por turno le correspondiera, se fijó para ello la audiencia del día 21 de septiembre de 2016, teniendo así lugar.

Siendo ponente el Ilmo. Sr. D. FRANCISCO DE LA PEÑA ELIAS, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

.- A través del presente proceso impugna la entidad actora la resolución dictada con fecha 19 de febrero de 2015 por el Tribunal Económico Administrativo Central, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa relativa a la devolución de cuotas de IVA de no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto correspondientes al ejercicio 2009, importe de 190.753,91 euros, en su día interpuesta por la misma recurrente.

Como antecedentes de interés para resolver el litigio merecen destacarse, a la vista de los documentos que obran en autos y de los que integran el expediente administrativo a los mismos incorporado, los siguientes:

1) El 22 de julio de 2008 la ahora demandante, ASPESI & C. S.P.A., sociedad de nacionalidad italiana, suscribió como subarrendataria con la mercantil SIDERCOM un contrato de subarriendo de local de negocio situado en la calle Jorge Juan nº 5, de Madrid, cuya duración se extendía hasta el 31 de diciembre de 2022.

2) Tal y como se resume en la misma resolución impugnada, el 22 de diciembre de 2009 ASPESI comunicó al subarrendador que, con esa misma fecha, había formalizado con su filial en España, ASPESI SPAIN, S.L. (antes denominada Camarazul, S.L., de la que ALBERTO ASPESI

& C había llegado a ser socio único), un acuerdo de cesión de su posición en el contrato de subarriendo, encontrándose participada dicha filial por el grupo al menos en un 50%.

3) Durante el año 2009, y antes de la referida cesión, ASPESI & C soportó cuotas de IVA por los gastos de comunidad y consumos de gas, agua y electricidad que le fueron repercutidos por la entidad subarrendadora, al igual que el correspondiente a las facturas mensuales de la renta acordada. También pagó IVA por las facturas expedidas como consecuencia de las obras llevadas a cabo para la reforma del local.

4) El 29 de septiembre de 2010 la entidad actora presentó ante las autoridades fiscales italianas solicitud de devolución del IVA soportado, equivalente al modelo 360 español. Las autoridades italianas remitieron la solicitud a las españolas competentes que, con fecha 29 de marzo de 2011, requirieron a ASPESI & C a fin de que proporcionara la información que detallaban. Dicha solicitud se dirigió al correo electrónico facilitado por la misma entidad. Ante la falta de contestación al requerimiento, por resolución de 5 de septiembre de 2011 la Oficina Gestora rechazó la solicitud. Frente a este acuerdo interpuso la interesada recurso de reposición al que acompañaba la documentación inicialmente requerida, recurso que fue desestimado por entender la Oficina que no cabía, en vía de revisión, la aportación de los documentos que debió acompañar cuando fue requerida para ello en fase de gestión.

5) Interpuesta reclamación económico administrativa ante el TEAC, éste la desestimó mediante la resolución de 19 de febrero de 2015 aquí impugnada. En este acuerdo, el Tribunal, prescindiendo de las cuestiones de procedimiento antes apuntadas, considera que el problema que se plantea se limita en rigor al reconocimiento del derecho de la recurrente, sujeto pasivo del impuesto como no establecido en España, a obtener, por el procedimiento especial del artículo 119 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401), del IVA, la devolución de las cuotas del impuesto soportadas en territorio español. Partiendo de lo dispuesto en el referido precepto, y, en particular, de lo que establece su apartado Cuatro, concluye que falta el presupuesto exigido en dicho apartado al no haber destinado la entidad los bienes y servicios adquiridos a la realización de operaciones que le originan el derecho a deducir en el IVA, y ello teniendo en cuenta que los servicios adquiridos por la compañía italiana en España no quedaron directamente afectados a las actividades empresariales de dicha sociedad, sino a las desarrolladas por la filial española, subrogada en el contrato de subarriendo. Y añade que *"La sociedad italiana debió haber formalizado la cesión que hizo a su filial del contrato de subarriendo y la repercusión de los costes vinculados con el local comercial, como operación sujeta al impuesto español y de las cuotas así devengadas hubiera podido deducir el IVA español soportado, pero lo que no puede hacer es acudir al procedimiento de la devolución del IVA soportado por un sujeto pasivo no establecido en España"*.

SEGUNDO

Sobre la base de los antecedentes expuestos, ha de decirse que buena parte de la fundamentación jurídica de la demanda gravita sobre la válida aportación por parte de ASPESI & C, S.P.A., en el trámite de la reposición, de los documentos que le fueron requeridos por la Administración tributaria española. Insiste en la ineficacia de la notificación electrónica, así como

en la obligada admisión y análisis de los referidos documentos, con cita de diversos pronunciamientos, algunos de esta Sala, que avalarían su interpretación.

El TEAC, como hemos dicho, prescinde de cualquier consideración al efecto y aborda la procedencia de la solicitud de devolución con independencia de otras objeciones procedimentales, lo que limita también el análisis en este trámite a determinar si asiste o no a la entidad recurrente el derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportadas en el ejercicio 2009 y relacionadas con el subarriendo del local a que hemos hecho referencia antes.

En este punto, la demandante sostiene, frente a los argumentos del TEAC, que le resultaría de aplicación el artículo 119.Uno, párrafo 2º, de la Ley del IVA por cuanto ASPESI Italia ha de considerarse una entidad no establecida conforme al artículo 119.Dos a los efectos de solicitar la devolución del IVA soportado en España.

Advierte que el hecho de que a finales del mes de diciembre de 2009 cediera su posición en el contrato de subarriendo a su filial en España *"no permite presuponer, como hace el TEAC, que las actividades empresariales a las que iban a quedar afectados los servicios de cuyo IVA se solicita la devolución se iban a desarrollar por la filial española"*, lo que califica de mera conjetura del TEAC.

Destaca, además, que el contrato de cesión, si bien se suscribió en diciembre de 2009, no comenzó a producir efectos sino a partir de 2010, y supone que el TEAC incurre en un "manifiesto error de hecho" al no considerarlo así.

Finalmente, apoyándose en el reconocimiento que hace el TEAC acerca de la deducibilidad del IVA en el caso de que la sociedad italiana hubiera formalizado la cesión que hizo a su filial del contrato de subarriendo y le hubiera repercutido el IVA, y aun admitiendo que la resolución de aquel fuera correcta, mantiene que debería reconocerse el derecho a la devolución por la vía del artículo 115 de la Ley del IVA por exigencias del principio de neutralidad del impuesto y conforme a lo resuelto por esta misma Audiencia Nacional en otros supuestos análogos que cita.

TERCERO

- Como hemos señalado al reflejar los antecedentes del litigio, el TEAC justifica la denegación del derecho a la devolución del IVA soportado en España por la sociedad recurrente en la aplicación de lo establecido en el artículo 119, apartado Cuatro, de la Ley 37/1992 (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401), según el cual *"Los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad en quienes concurren los requisitos previstos en este artículo tendrán derecho a solicitar la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan satisfecho o soportado durante el período de tiempo a que se refiera la solicitud con ocasión de las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que hayan realizado, en la medida en que destinen los indicados bienes o servicios a la realización de operaciones que les originan el derecho a deducir en el Impuesto sobre el Valor Añadido tanto en aplicación de lo dispuesto en la normativa vigente en el Estado en donde estén establecidos como de lo dispuesto en esta Ley.*

En la determinación del importe a devolver se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 106 de esta Ley . A tales 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.

Lo previsto en los párrafos anteriores resultará aplicable también respecto de empresarios o profesionales establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla, teniéndose en cuenta a tales efectos las características propias de los impuestos indirectos generales sobre el consumo vigentes en dichos territorios".

Comoquiera que ASPESI & C, S.P.A. no justificó haber destinado los bienes o servicios a la realización de operaciones que le originasen el derecho a deducir en el Impuesto sobre el Valor Añadido conforme a lo dispuesto en la normativa vigente en el Estado donde está establecida, ni tampoco conforme a lo dispuesto en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, no podría exigir por el trámite de no establecidos la devolución de las cuotas soportadas.

En tal sentido, recuerda la resolución que, a partir de enero de 2010, la actividad en el local de negocios subarrendado en España no la desarrolló la mercantil recurrente, sino su filial en España, con residencia 100% en territorio español; siendo así que la totalidad de cuotas de IVA soportadas y cuya devolución interesa se generaron, precisamente, por razón del referido local (facturas emitidas por el suministro de agua, gas, electricidad, abono de la renta mensual y gastos de reforma).

La interpretación acogida por el TEAC tiene sin duda sustento en el apartado Cuatro del artículo 119 de la Ley del IVA, antes transcrito, en su redacción aplicable al presente supuesto - anterior a la Ley 2/2010, de 1 de marzo (RCL 2010, 511 y 1420) - que condiciona el derecho a la devolución del IVA por el procedimiento de no establecidos a que *"en la medida que..."*, dice el precepto- el interesado destine los bienes o servicios adquiridos a realizar operaciones que les confieran el derecho a deducir en el mismo impuesto *"... tanto en aplicación de lo dispuesto en la normativa vigente en el Estado en donde estén establecidos como de lo dispuesto en esta Ley - Ley 37/1992- "*.

Ha de coincidirse también con la resolución recurrida en cuanto a que ASPESI & C, S.P.A. no ha acreditado haber realizado tales operaciones, y, desde luego, no cabe considerar que las mismas son las que llevó a cabo ASPESI ESPAÑA S.L., sociedad con residencia 100% en territorio español.

Por lo demás, el hecho de que ASPESI & C, S.P.A. tuviera en su momento, como hace valer, la condición asimilada a no establecido por reunir los requisitos del párrafo segundo del apartado Uno del artículo 119, según el cual *"A tales efectos, se asimilarán a los 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"*, no permite, sin más, la devolución de las cuotas pretendidas pues la misma se condiciona a la concurrencia de los presupuestos a que se refiere el tan reiterado apartado Cuatro.

Es decir, esa cualidad de no establecido es presupuesto necesario para obtener la devolución por este trámite, pero no suficiente pues es preciso que, además, hubiera destinado los bienes o servicios adquiridos a realizar operaciones que le posibilitasen el derecho a deducir en el mismo impuesto de acuerdo con la normativa italiana y la española. Circunstancia en modo alguno acreditada.

Es por ello obligado desestimar el recurso, sin que justifique un pronunciamiento distinto la invocación del principio de neutralidad del impuesto. Téngase en cuenta que la resolución concretamente impugnada en este proceso es la que denegó la solicitud de devolución por el procedimiento de no establecidos del artículo 119, lo que no excluye la posibilidad de que pudiera la interesada obtener el derecho pretendido por un trámite distinto cuando justifique los presupuestos necesarios para ello que, reiteramos, no se han acreditado en este caso y respecto de aquel procedimiento, como venimos razonando. De otro modo, la mera invocación del principio de neutralidad, sin duda una de las bases del IVA, permitiría obviar cualquier consideración sobre los trámites y requisitos que establece la Ley y, en definitiva, su incumplimiento.

CUARTO

.- Las costas de esta instancia habrán de ser satisfechas por la parte actora en aplicación de lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley jurisdiccional.

VISTOS los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación

FALLAMOS

Que desestimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora D^a Marta Haydee Sada García actuando en nombre y representación de **ALBERTO ASPESI & C., S.P.A.** contra la resolución dictada con fecha 19 de febrero de 2015 por el Tribunal Económico Administrativo Central, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa formulada por la entidad actora sobre devolución de cuotas de IVA de no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto correspondientes al ejercicio 2009, importe de 190.753,91 euros, debemos declarar y declaramos que dicha resolución es ajustada a Derecho.

Con expresa imposición de costas a la parte actora.

La presente sentencia, que se notificará en la forma prevenida por el art. 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (RCL 1985, 1578 y 2635) , es susceptible de recurso de casación, que habrá de prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Lo que pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN

.- Una vez firmada y publicada la anterior resolución entregada en esta Secretaría para su **no** tificación, a las partes, expidiéndose certificación literal de la misma para su unión a las actuaciones.

En Madrid a 17/10/2016 doy fe.

FIDE