

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/02290/2018/00/00**

Calificación: **No vinculante**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **17/09/2020**

Asunto:

IVA Entidad israelí que soporta determinadas cuotas en el territorio de aplicación del impuesto con ocasión de la celebración de un evento en el que se había de proceder a la presentación a sus clientes de un producto. Solicitada la devolución de las cuotas de IVA así satisfechas, se discute su procedencia.

Criterio:

Devolución a no establecidos. Exigencia de reciprocidad. Respecto de empresarios israelíes, se requiere que las operaciones estén incluidas en el artículo 30 de la Ley Israelí del IVA, únicas operaciones para las que España reconoce el cumplimiento del requisito de reciprocidad en la Resolución de la Dirección General de Tributos de 23 de enero de 2006, dictada al respecto, y no es este el caso.

Como excepción al requisito de reciprocidad dispuesto en el artículo 119 bis de la Ley del IVA, se reconoce la posibilidad de obtener la devolución de las cuotas de IVA soportadas por los servicios enumerados en el mismo (acceso, hostelería, restauración y transporte) relacionados con la asistencia a ferias y exposiciones, eventos que tengan por objeto ofrecer a una pluralidad de destinatarios, en un lugar único y en un momento concreto, la posibilidad de presentar información, bienes o acontecimientos en condiciones que permitan promocionarlos ante los visitantes.

Se trata de eventos en los que, con carácter general, participan un conjunto de empresarios o profesionales pertenecientes al mismo sector de actividad económica con la finalidad de exponer sus productos e, incluso, comercializarlos y tienen en común ser accesibles al público (ya sea en general, como ocurre en las ferias, o más especializado tratándose de exposiciones) previo pago de un derecho de acceso, que confiere a todas las personas que lo pagan el derecho a asistir a los mismos (véase, en este sentido, las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de fecha 9 de marzo de 2006, Asunto C-114/05, Gillan Beach, párrafo 25, y de 18 de marzo de 2010, Asunto C-3/09, Erotic Center, párrafo 17).

Por el contrario, no resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 119 bis.3º de la Ley del IVA a un evento que, como el que tiene lugar en el caso examinado, es organizado de forma privada para una sola empresa, destinataria de la prestación, y al que solo acuden las personas invitadas por ella, con la finalidad de dar a conocer sus productos y aumentar las posibilidades de venta de los mismos.

Criterio reiterado en RG 00/06943/2017 (19-11-2020).

Referencias normativas:

Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
119.bis.3

Conceptos:

Defecto de forma
Devoluciones
Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
No establecidos Territorio de Aplicación del Impuesto TAI
Reciprocidad

Texto de la resolución:

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 17 de septiembre de 2020

PROCEDIMIENTO: 00-03935-2017; 00-03937-2017; 00-06460-2017; 00-06623-2017; 00-01916-2018; 00-02290-2018

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: X - NIF ...

REPRESENTANTE: ...

DOMICILIO: - España

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación económica-administrativa en instancia, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 229.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, interpuesta por X, con NIF ..., y actuando en su nombre y representación la entidad

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-02290-2018	02/04/2018	25/04/2018
00-01916-2018	02/04/2018	06/04/2018
00-03935-2017	24/07/2017	26/07/2017
00-03937-2017	24/07/2017	26/07/2017
00-06460-2017	24/11/2017	01/12/2017
00-06623-2017	01/12/2017	11/12/2017

SEGUNDO.- Las reclamaciones de referencia fueron interpuestas por la entidad X (...) contra los siguientes acuerdos emitidos por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT):

- Resolución desestimatoria del recurso de reposición de fecha 23 de junio de 2017, número ...39, interpuesto contra el acuerdo de denegación de devolución de fecha 8 de marzo de 2017, referencia ...83, número de expediente ...87, en relación con la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, IVA) soportado por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, del período primer trimestre del ejercicio 2016, por importe de 1.124,43 euros (R.G. 3935/2017).

- Resolución desestimatoria del recurso de reposición de fecha 23 de junio de 2017, número ...39, interpuesto contra el acuerdo de denegación de devolución de fecha 8 de marzo de 2017, referencia ...83, número de expediente ...89, en relación con la devolución del IVA soportado por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, del período segundo trimestre del ejercicio 2016, por importe de 4.924,89 euros (R.G. 3937/2017).

- Resolución desestimatoria del recurso de reposición de fecha 23 de octubre de 2017, número ...39, interpuesto contra el acuerdo de denegación de devolución de fecha 15 de junio de 2017, referencia ...53, número de expediente ...50, en relación con la devolución del IVA soportado por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, del período tercer trimestre del ejercicio 2016, por importe de 470,14 euros (R.G. 6460/2017).

- Acuerdo de devolución parcial de fecha 3 de noviembre de 2017, referencia ,,33, número de expediente ...75, en relación con la devolución del IVA soportado por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, del período enero a diciembre del ejercicio 2016, por importe de 39.035,99 euros, siendo la cantidad solicitada 56.952,99 (R.G. 6623/2017).

- Acuerdo de devolución parcial de fecha 9 de marzo de 2018, referencia ... 93, número de expediente ... 73, en relación con la devolución del IVA soportado por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, del período primer trimestre del ejercicio 2017, por importe de 30.470,57 euros, siendo la cantidad solicitada 49.463,15 (R.G. 1916/2018).

- Acuerdo de denegación de devolución de fecha 2 de marzo de 2018, referencia ,, 23, número de expediente ... 03, en relación con la devolución del IVA soportado por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, del período tercer trimestre del ejercicio 2017, por importe de 5.410,55 euros (R.G. 2290/2018).

TERCERO.- La entidad solicitante, X, presentó solicitud de devolución de las cuotas del IVA soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, en las siguientes fechas y en relación con los siguientes periodos y cuantías:

- En fecha 31 de octubre de 2016, solicitud de devolución de las cuotas del IVA soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, correspondiente al primer trimestre del ejercicio 2016, por importe de 1.124,43 euros.

- En fecha 31 de octubre de 2016, solicitud de devolución de las cuotas del IVA soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, correspondiente al segundo trimestre del ejercicio 2016, por importe de 4.924,89 euros.

- En fecha 28 de marzo de 2017, solicitud de devolución de las cuotas del IVA soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, correspondiente al tercer trimestre del ejercicio 2016, por importe de 470,14 euros.

- En fecha 31 de agosto de 2017, solicitud de devolución de las cuotas del IVA soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, correspondiente al ejercicio 2016, por importe de 56.952,99 euros.

- Solicitud de devolución de las cuotas del IVA soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, correspondiente al primer trimestre del ejercicio 2017, por importe de 49.463,15 euros, sin que conste en el expediente la fecha de presentación.

- En fecha 30 de noviembre de 2017, solicitud de devolución de las cuotas del IVA soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, correspondiente al tercer trimestre del ejercicio 2017, por importe de 5.410,55 euros.

Respecto de cada una de las solicitudes de devolución anteriormente mencionadas, se emitieron por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la AEAT requerimientos de información solicitando la aportación de determinada documentación detallada en los mismos, así como la aclaración de diversas cuestiones, requerimientos que fueron notificados a la reclamante. En concreto, se solicitó la aportación de la siguiente documentación:

1. Descripción detallada de las actividades realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto durante el periodo al que se refiere la solicitud.
2. Copia de las facturas incluidas en la solicitud, con descripción detallada del concepto por el que se emitieron.
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 devolución se soportaron las cuotas cuya devolución se solicita, describiendo detalladamente las operaciones en las que han sido utilizados.

5. Certificado expedido por la autoridad competente de su país, donde se acredite la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido y se especifique el tipo de actividad que realiza.

La reclamante, en contestación a dichos requerimientos, presentó diversos escritos en los que se manifestaba dar cumplimiento a los mismos, adjuntando, igualmente, las facturas solicitadas.

CUARTO.- La Oficina Nacional de Gestión Tributaria, en relación con las solicitudes de devolución referidas, emitió los siguientes acuerdos en las fechas señaladas:

- Acuerdo de denegación de devolución de fecha 8 de marzo de 2017, referencia ...83.
- Acuerdo de denegación de devolución de fecha 8 de marzo de 2017, referencia ...83.
- Acuerdo de denegación de devolución de fecha 15 de junio de 2017, referencia ...53.
- Acuerdo de devolución parcial de fecha 3 de noviembre de 2017, referencia ...33.
- Acuerdo de devolución parcial de fecha 9 de marzo de 2018, referencia ...93.
- Acuerdo de denegación de devolución de fecha 16 de septiembre de 2013, referencia ,,23.

El motivo de denegación que se esgrime en todos los acuerdos referidos es considerar incumplido el requisito de reciprocidad establecido en el artículo 119 bis.2º de la Ley 37/1992 del IVA, al no estar la operación por la que se soportó el IVA cuya devolución se pretende incluida en el artículo 30 de la Ley Israelí del Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que, de acuerdo con la Resolución de la Dirección General de Tributos de fecha 23 de enero de 2006, solo para las operaciones reguladas en el artículo 30 de la citada Ley Israelí, queda acreditada la reciprocidad.

Las cuotas soportadas cuya devolución se deniega por este motivo están relacionadas con las siguientes entidades:

- **Y** GMBH (,,), respecto de todos los acuerdos referenciados.
- **Z** SL (...), respecto del acuerdo de referencia ...93.
- **w** SL (...), asimismo, respecto del acuerdo de referencia ...93.

Adicionalmente, en el acuerdo de referencia ...33, la Oficina gestora deniega la devolución de las cuotas de IVA soportadas en relación con la factura perteneciente al proveedor ... - **V** SL por no quedar desglosada la base imponible ni el tipo y cuota de IVA, tampoco el número de factura, defectos que impiden verificar correctamente que el destinatario de las mismas es la entidad solicitante, ya que no es un mero error formal sino que tiene incidencia en la gestión y control del IVA.

Contra los acuerdos de referencia ...83, ...83 y ...53, se interpusieron ante la Oficina Nacional de Gestión Tributaria sendos recursos de reposición los cuales fueron desestimados.

QUINTO.- La entidad reclamante interpuso ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, las reclamaciones económico-administrativas en única instancia siguientes:

- Reclamación interpuesta con fecha 24 de julio de 2017 contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición de fecha 23 de junio de 2017, número ...39, interpuesto contra el acuerdo de denegación de devolución de fecha 8 de marzo de 2017, referencia ...83 (R.G. 3935/2017).
- Reclamación interpuesta con fecha 24 de julio de 2017 contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición de fecha 23 de junio de 2017, número ...39, interpuesto contra el acuerdo de denegación de devolución de fecha 8 de marzo de 2017, referencia ...8 (R.G. 3937/2017).

La entidad en los respectivos escritos de alegaciones presentados respecto de las reclamaciones anteriores expone, en síntesis, lo siguiente:

"Teniendo en cuenta que las mercancías importadas por nuestro cliente en España no están destinadas a la venta y creemos firmemente que ninguna de las subsecciones del artículo 30 de la Ley del IVA israelí es aplicable a la transacción de nuestro cliente, Estos servicios con fines de reciprocidad no se aplica a la transacción de nuestro cliente y como tales las excepciones establecidas en el artículo 119 Bis son aplicables."

- Reclamación interpuesta con fecha 24 de noviembre de 2017 contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición de fecha 23 de octubre de 2017, número ...39, interpuesto contra el acuerdo de denegación de devolución de fecha 15 de junio de 2017, referencia ...53 (R.G. 6460/2017).
- Reclamación interpuesta con fecha 1 de diciembre de 2017 contra el acuerdo de devolución parcial de fecha 3 de noviembre de 2017, referencia ...33 (R.G. 6623/2017).

En el escrito de alegaciones presentado ante este Tribunal en esta última reclamación se señalaba, inicialmente que: "Le recordamos que solo deseamos abordar esta apelación en términos de los números de factura 4926639373 y 1939091921 (artículos 1 y 2) relacionados con el tanque de importación y el proveedor **Y** GmbH.K".

Asimismo, tanto respecto a esta reclamación como la referenciada en el guión anterior, la entidad alegó, en síntesis, lo siguiente:

"(...) lo remitimos al artículo 30 (a) (11) de la Ley del Vat de Israel que establece lo siguiente: Impuesto a la tasa nula

30.a) El Impuesto sobre las siguientes transacciones será nulo:

(11) transporte de cargas por aire o por mar desde y hacia Israel;

Creemos que "carga" puede definirse como mercancías transportadas en un barco, una aeronave o un vehículo de motor. Esto se refiere a todos los artículos, bienes, materiales, o mercancías que se transportan a bordo de un avión, barco, tren o camión.

Como se informó anteriormente, nuestro cliente está enviando productos, como piezas de reparación y piezas de prueba, de Israel a España utilizando términos DDP.

Opinan que el envío de las mercancías debe clasificarse en el Artículo 30 (a) (11) ya que se refiere al transporte de carga desde Israel. La documentación de importación, así como las facturas comerciales (...) justifican (...) que hubo transporte de mercancías por aire (...). Por lo tanto, consideramos que las operaciones/transacciones (...) deben considerarse incluidas en el Artículo 30 de la Ley del Vat de Israel y, por tanto, se aplica la reciprocidad."

- Reclamación interpuesta con fecha 2 de abril de 2018 contra el acuerdo de denegación de devolución de fecha 2 de marzo de 2018, referencia ,,23 (R.G. 2290/2018).

- Reclamación interpuesta con fecha 2 de abril de 2018 contra el acuerdo de devolución parcial de fecha 9 de marzo de 2018, referencia ...93 (R.G. 1916/2018).

En los escritos de alegaciones presentados por la entidad respecto de estas dos últimas reclamaciones vuelve a reiterar la argumentación anterior, considerando que las operaciones por las que se soportaron las cuotas del IVA a las que se refiere la solicitud de devolución deben considerarse incluidas en el Artículo 30 (a) (11) de la Ley del Vat de Israel y, por tanto, se aplica la reciprocidad.

Por su parte, en el escrito relativo a la última de las reclamaciones referidas se señala, adicionalmente, lo siguiente:

"Además con respecto a las facturas de **z** y **W**. Nuestro cliente ha confirmado que realizaron un evento en España en el que sus productos estuvieron expuestos a compradores, clientes potenciales y otros. Durante este evento, nuestro cliente incurrió en estas facturas para la disposición del lugar, el equipo de sonido y la restauración.

Impuesto a la tasa nula

30.a) El Impuesto sobre las siguientes transacciones será nulo:

(8)(b2)(1) prestar un servicio a una organización internacional, a fin de celebrar una conferencia en Israel con la participación de al menos cincuenta turistas;

Creemos que **z** y **w** prestaron servicios a nuestro cliente, una organización internacional, para permitirles celebrar una conferencia en España.

Somos de la opinión de que estas facturas deben clasificarse en el Artículo 30 (a) (8) (b2) ya que esto se relaciona con los servicios prestados para que nuestro cliente realice una conferencia. Por lo tanto, consideramos que las operaciones/transacciones (...) deben considerarse incluidas en el Artículo 30 de la Ley del Vat de Israel y, por tanto, se aplica la reciprocidad."

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.- Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si resultan ajustados a Derecho los acuerdos descritos en los antecedentes de la presente resolución.

CUARTO.- En primer lugar, hay que dejar constancia de que, según resulta del escrito de alegaciones presentado ante este Tribunal Central respecto de la reclamación interpuesta con número de referencia R.G. 6623/2017, la entidad reclamante se opone al acuerdo de devolución parcial solamente en lo referente a la denegación de las cuotas de IVA soportadas en relación con las facturas presentadas del proveedor **Y GMBH** (,,), cuya devolución reclama, por lo que, a sensu contrario, entendemos que ha prestado conformidad al resto del importe de la devolución denegada en dicho acuerdo correspondiente a las cuotas de IVA soportadas en relación con las facturas del proveedor **v SL** (...) y, en consecuencia, no observando este Tribunal defecto alguno de tramitación respecto del mismo, ha de quedar confirmado, por ser ajustado a Derecho.

Sin perjuicio de lo anterior, y de acuerdo con la doctrina de este Tribunal (recogida en, entre otras resoluciones, R.G. 7556/2008 y R.G. 5187/2008 ambas de 19 de octubre de 2010), destacar que el derecho a solicitar la devolución de las cuotas soportadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto puede ejercitarse a partir del momento en que se hayan satisfecho o soportado las cuotas cuya devolución se pretende. Conforme al artículo 97 y 99 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, Ley del IVA), las cuotas deben entenderse soportadas cuando se reciban las facturas o demás documentos justificativos del derecho a deducir. Cuando una factura no contiene los requisitos exigidos por la normativa de facturación pierde el carácter de documento justificativo del derecho a deducir y procede la emisión de factura rectificativa con los requisitos previstos reglamentariamente, en cuyo caso esta última factura sí constituye documento justificativo del derecho a deducir y habilita para su ejercicio desde que se esté en posesión de la misma, siempre y cuando no haya caducado el citado derecho

Si el destinatario es un empresario no establecido, dichas cuotas deben incluirse en la solicitud de devolución correspondiente al período en que se hayan recibido los documentos justificativos, es decir, las facturas rectificativas, solicitud que debe presentarse en el plazo de los seis meses siguientes al año natural en que dicha recepción se produce.

Por tanto, la entidad reclamante no pierde el derecho a la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido objeto de reclamación, sino que podrá solicitar la devolución una vez obtenga facturas rectificativas con los requisitos señalados, mediante solicitud de devolución correspondiente al período en el que se reciba la correspondiente factura rectificativa.

QUINTO.- Entrando a analizar la cuestión de fondo planteada en las distintas reclamaciones, debe partirse de lo dispuesto en el artículo 119 bis de la 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 Israel.

De acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo:

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 aquéllos 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 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.

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 el Ministro de Economía y 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 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.

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 los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica, 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. El importe total de las cuotas del Impuesto consignadas en una solicitud de devolución trimestral no podrá ser inferior a 400 euros.

No obstante, cuando la solicitud se refiera al conjunto de operaciones realizadas durante un año natural, su importe no podrá ser inferior a 50 euros.

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 C-335/05, 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, la Resolución de la Dirección General de Tributos de fecha 23 de enero de 2006 entiende reconocida la reciprocidad de trato entre Israel y España siempre que se trate de operaciones reguladas en el artículo 30 de la Ley Israelí del Impuesto sobre el Valor Añadido.

A tal efecto, en dicha Resolución se establece lo siguiente:

Los empresarios o profesionales no establecidos en Israel que realizan operaciones allí son gravados, por los bienes adquiridos y los servicios recibidos, a un tipo cero, siempre que se trate de empresarios que no desarrollen actividades empresariales en Israel. Así se establece en el artículo 30 de la Ley Israelí del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por tanto, tratándose de las operaciones reguladas en el mencionado artículo 30 de la Ley Israelí del Impuesto sobre el Valor Añadido, resulta innecesario fijar un procedimiento de devolución de los Impuestos satisfechos equivalente al establecido en España para la devolución de las cuotas de IVA soportadas o satisfechas en este territorio por empresarios o profesionales no establecidos en el mismo.

En consecuencia, para las operaciones reguladas en el artículo 30 de la Ley Israelí, que se acompaña como Anexo a esta Resolución, queda acreditada la reciprocidad, la igualdad de trato, en definitiva, a que hace referencia el precepto citado, siendo procedente la devolución de las cuotas soportadas o satisfechas por empresarios o profesionales establecidos en Israel al amparo del artículo 119 de la Ley 37/1992.

Finalmente, hay que señalar que la devolución del Impuesto a los empresarios o profesionales no establecidos está condicionada al cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 119 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido y que debe autorizarse según el procedimiento establecido en el artículo 31 del Reglamento de dicho Impuesto, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Las operaciones del artículo 30 de la Ley Israelí del Impuesto sobre el Valor Añadido vienen relacionadas en el Anexo a la Resolución de la Dirección General de Tributos parcialmente transcrita y son los siguientes:

OPERACIONES SUJETAS AL TIPO CERO EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO DE ISRAEL

1.- La venta de un activo intangible a un no residente.

2.- Un servicio relacionado con la entrada de aeronaves o buques a Israel o con su salida, o relacionado con el transporte de bienes, prestados por la Autoridad Aeroportuaria o Portuaria a buques o aeronaves o a sus pasajeros en relación con la entrada a Israel o su salida.

3.- (a) El alojamiento de turistas en un hotel así como los servicios adicionales determinados por el Ministro de Hacienda con la aprobación del Comité de Finanzas, siempre que tengan carácter accesorio al alojamiento:

(b) El alquiler a turistas de vehículos a motor conducidos por ellos mismos.

(c) El traslado de turistas en un recorrido turístico en un vehículo a motor privado o en autobús, así como el suministro de comida al turista por el transportista, de forma accesorio a dicho transporte, ya sea directa o indirectamente, con la condición de que en virtud de la Ley para el control de bienes y servicios 5718-1957 se haya emitido una licencia o un permiso para dicho alquiler o transporte.

(d) La prestación de servicios a turistas por las agencias de viajes por una contraprestación o no pero de forma continuada, como se definen en la Ley de Servicios Turísticos 5737-1976.

(e) (1) la prestación de servicios a una organización internacional para la celebración de una conferencia internacional con al menos 50 turistas participantes, que se celebre en Israel.

(f) la venta a turistas del derecho a participar en una conferencia internacional que tenga al menos 50 turistas.

(g) El transporte de turistas dentro de Israel.

(h) La hospitalización de turistas en un hospital registrado conforme al Reglamento de Salud Nacional de 1940 y los servicios adicionales prestados en razón de dicha hospitalización.

4.- La operación que comprenda la venta de un derecho a viajar al extranjero; "El derecho a viajar al extranjero", a estos efectos, significa un derecho a viajar en aeronave o buque desde Israel a un lugar fuera de Israel, o desde un lugar fuera de Israel a otro lugar fuera de Israel, o desde un lugar fuera de Israel a Israel, y si el lugar fuera de Israel es un Estado con el que Israel tiene frontera terrestre y es designado a estos efectos en una Orden (en adelante en este artículo; Estado fronterizo)- también el derecho a viajar por cualquier medio de transporte distinto del avión o el barco.

5.- Transporte de carga por aire o por mar desde y hacia Israel;

6.- Proporcionar a los residentes extranjeros el derecho a usar un espacio para exposiciones así como los servicios accesorios organizada por el concedente del derecho.

REGULACIONES DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

Tipo cero y exenciones

12.- Los siguientes son los servicios adicionales para los propósitos del artículo 30 (a) (8) (a) de la Ley, siempre que sean prestados a un turista en un hotel donde se esté alojado al menos una noche por ese hotel, y la factura emitida al turista especifique de forma separada cada servicio prestado con su precio correspondiente:

- 1) suministro de comida y bebida;
- (2) uso de la piscina y servicios accesorios;
- (3) servicio de lavandería;
- (4) alquiler de aparato de televisión para su utilización en la habitación;
- (5) uso de la sauna y servicios accesorios
- (6) uso del teléfono, telex y fax;
- (7) uso de instalaciones deportivas y para la salud;
- (8) servicios de oficina incluyendo traducción de documentos, redacción de cartas, servicio de mecanografía, etc.

SEXTO.- En los distintos casos aquí analizados, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria no reconoce el derecho a devolución de ciertos importes relacionados con Y GMBH por considerar que las cuotas soportadas cuya devolución se pretende se refieren a la importación en España de equipos de interconexión de redes, que, tal y como manifiesta la reclamante, son "piezas en garantía y de demostración". Por tanto, en los casos que nos ocupan y en relación con el mencionado proveedor, este Tribunal Central debe confirmar los acuerdos y resoluciones desestimatorias ya que la operación realizada, consistente en la importación de piezas de repuesto, por la que se soportaron las cuotas de IVA cuya devolución se solicita no está incluida entre las operaciones enumeradas en el artículo 30 de la Ley Israelí del IVA, únicas operaciones respecto de las que la Dirección General de Tributos, en relación con Israel, reconoce el cumplimiento del requisito de reciprocidad.

En efecto, las operaciones realizadas por la reclamante por las que se soportó unas cuotas de IVA consisten en la importación de mercancías, en concreto, tal y como figura de la documentación que obra en los expedientes, equipos de interconexión de redes.

La definición de importación a efectos del Impuesto la encontramos en el artículo 18 de la Ley del IVA según el cual:

Uno. Tendrá la consideración de importación de bienes:

Primero. La entrada en el interior del país de un bien que no cumpla las condiciones previstas en los artículos 9 y 10 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea o, si se trata de un bien comprendido en el ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, que no esté en libre práctica.

Segundo. La entrada en el interior del país de un bien procedente de un territorio tercero, distinto de los bienes a que se refiere el número anterior.

(...).

Por su parte, el artículo 17 de la citada Ley establece que "estarán sujetas al impuesto las importaciones de bienes, cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador."

Por consiguiente, cualquiera que sea la finalidad para la que se importen las mercancías, ya se destinen o no a la venta posterior por parte de la reclamante, salvo que concurriera alguno de los supuestos de exención regulados en los artículos 27 a 67 de la Ley del IVA, circunstancia que no se acredita en el presente caso, se devengaría el IVA correspondiente a la importación.

Lógicamente, la importación de mercancías, en tanto que supone la entrada de mercancías en el territorio de aplicación del IVA procedentes de un país tercero, implica el transporte de dichas mercancías hasta el mencionado territorio si bien el IVA no se devenga por dicho transporte sino por la importación. No obstante, el importe del transporte se tiene en cuenta a la hora de determinar la base imponible de la importación toda vez que, según preceptúa el apartado uno del artículo 83 de la Ley del IVA:

En las importaciones de bienes, la base imponible resultará de adicionar al valor de aduana los conceptos siguientes en cuanto no estén comprendidos en el mismo:

- a) Los impuestos, derechos, exacciones y demás gravámenes que se devenguen fuera del territorio de aplicación del impuesto, así como los que se devenguen con motivo de la importación, con excepción del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- b) Los gastos accesorios, como las comisiones y los gastos de embalaje, transporte y seguro que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad.

Se entenderá por "primer lugar de destino" el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento que ampare la entrada de los bienes en el interior de la Comunidad. De no existir esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino es aquél en que se produzca la primera desagregación de los bienes en el interior de la Comunidad.

En virtud de lo expuesto, cabe concluir que las operaciones relacionadas con Y GMBH respecto de las cuales se solicita la devolución de las cuotas de IVA soportadas no cumplen el requisito de reciprocidad al no estar incluidas en el artículo 30 de la Ley Israelí del IVA por lo que no procede su devolución al no concurrir los requisitos exigidos por el artículo 119 bis de la Ley del IVA.

A mayor abundamiento, en el escrito de alegaciones presentado ante este Tribunal Central para las dos primeras reclamaciones referenciadas, en una interpretación errónea del cumplimiento de los requisitos para solicitar la devolución, se viene a reconocer que las transacciones controvertidas no cabe encuadrarlas en ninguna de las categorías de dicho artículo 30.

SÉPTIMO.- En relación con los proveedores Z y W, según la información que consta en el expediente, los servicios prestados se corresponden con servicios de catering, sonido e iluminación en relación con un evento celebrado por la reclamante en el territorio de aplicación del Impuesto.

Considera la reclamante que al tratarse de gastos incurridos para la disposición del lugar, el equipo de sonido y la restauración para la realización del evento en España, la operación en cuestión está incluida en el artículo 30.a).(8)(b2)(1) de la Ley Israelí del IVA referido a la prestación de un servicio a una organización internacional, a fin de celebrar una conferencia en Israel con la participación de al menos cincuenta turistas.

En este sentido, de acuerdo con el Diccionario panhispánico del español jurídico de la Real Academia Española, se define organización internacional en los siguientes términos: Asociación voluntaria de Estados creada habitualmente a través de un tratado internacional, dotada de órganos permanentes, propios e independientes, con competencias para alcanzar los fines establecidos y capaces de expresar una voluntad jurídicamente distinta de la de sus miembros. Tiene personalidad jurídica internacional parcial, ceñida a los objetivos para los que ha sido concebida. Suele poseer una estructura administrativa de apoyo, habitualmente denominada secretaría. Un ejemplo de este tipo de Organizaciones a las que se estaría refiriendo el precepto transcrito sería la Organización de Naciones Unidas a la que Israel se unió el 11 de mayo de 1949.

Por consiguiente, la entidad reclamante, empresa israelí, no reúne la condición de organización internacional a los efectos de lo dispuesto en el artículo 30 anteriormente referido.

Por último, señalar que tampoco cabría encajar el servicio de catering en ninguna otra categoría de servicios incluidos en artículo 30 de la Ley Israelí del IVA ya que, respecto de la restauración, su inclusión se condiciona a que se trate de suministro de comida y bebida siempre que tenga lugar en el hotel en el que se alojan los turistas, lo que no ocurre en este caso.

Tampoco resulta aplicable al caso objeto de análisis lo dispuesto en el apartado tercero del artículo 119 bis de la Ley del IVA, transcrito anteriormente, y según el cual cualquier empresario y profesional no establecido a que se refiere el 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 "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."

Como excepción, y para aquellos empresarios o profesionales establecidos en un territorio distinto de la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla, tenga o no reconocida dicho Estado la reciprocidad de trato respecto a los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, el precepto que se ha transcrito reconoce la posibilidad de obtener la devolución de las cuotas de IVA soportadas por los servicios enumerados en el mismo (acceso, hostelería, restauración y transporte) relacionados con la asistencia a eventos que tengan por objeto ofrecer a una pluralidad de destinatarios, en un lugar único y en un momento concreto, la posibilidad de presentar información, bienes o acontecimientos en condiciones que permitan promocionarlos ante los visitantes. En particular, y en relación con las ferias y exposiciones, se trata de eventos en los que, con carácter general, participan un conjunto de empresarios o profesionales pertenecientes al mismo sector de actividad económica con la finalidad de exponer sus productos e, incluso, comercializarlos y tienen en común ser accesibles al público (ya sea en general, como ocurre en las ferias, o más especializado tratándose de exposiciones) previo pago de un derecho de acceso, que confiere a todas las personas que lo pagan el derecho a asistir a los mismos (véase, en este sentido, las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de fecha 9 de marzo de 2006, Asunto C-114/05, Gillan Beach, párrafo 25, y de 18 de marzo de 2010, Asunto C-3/09, Erotic Center, párrafo 17).

Por el contrario, no resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 119 bis, 3º de la Ley del IVA a un evento que, como el que tiene lugar en el caso examinado, es organizado de forma privada para una sola empresa, destinataria de la prestación, y al que solo acuden las personas invitadas por ella, con la finalidad de dar a conocer sus productos y aumentar las posibilidades de venta de los mismos.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.