

Criterio 1 de 1 de la resolución: **04893/2011/50/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **Vocalía Quinta**

Fecha de la resolución: **23/10/2017**

Asunto:

IVA. Devolución a no establecidos. Lugar de realización. Establecimiento permanente. Puntos de amarre y embarcaciones.

Criterio:

El mero punto de amarre no tiene la consideración de establecimiento, pero el propio barco objeto de arrendamiento puede ser considerado lugar en el que se desarrolla en todo o en parte una actividad económica. En principio, la embarcación sería el objeto del negocio y no el lugar en el que se realiza la actividad, sin embargo esta afirmación puede quedar desvirtuada si atendiendo a las circunstancias del caso concreto se considera que toda la actividad económica desarrollada gira en torno a dicha embarcación.

El desarrollo efectivo de la actividad de alquiler requiere una estructura que posibilite a los clientes disfrutar de la embarcación objeto del contrato de arrendamiento. El hecho de que la situación espacial de la embarcación no sea tierra firme y, por tanto, no se encuentre en una instalación destinada a ello (como en el caso de arrendamiento de automóviles, que estarían aparcados en un local el cual tendría la consideración de establecimiento), no elimina la posibilidad de que la embarcación sea considerada como establecimiento a efectos de la exigencia del tributo.

En el caso concreto la AEAT consideró que la titularidad el punto de amarre y celebración de contratos supone explotación de instalaciones de forma permanente. El TEAC consideró que la mera disponibilidad de un amarre, con permite considerar acreditado que en el territorio de aplicación del impuesto (TAE) se dispusiese de una consistencia mínima, esto es, la integración permanente de medios humanos y materiales para la prestación de los servicios. La Administración Tributaria no ha acreditado circunstancias que permitieran considerar que en el TAE, además de haberse amarrado el buque a puerto, se desarrollara en el mismo la organización de la actividad de la entidad reclamante.

Véase la STS de 30/05/2013, en un supuesto como el que nos ocupa elimina el debate en torno a la titularidad de un establecimiento en España, determinando que para el desarrollo de la actividad de charter náutico será necesario autoliquidar el impuesto de matriculación por así establecerlo la normativa aplicable.

En el mismo sentido, pero referido al IE sobre Determinados Medios de Transporte, RG 00/05138/2012 (17-11-2015).

Referencias

normativas:

- Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
 - 119.1
 - 69.3.2

Conceptos:

- Devoluciones
- Embarcaciones
- Establecimiento permanente
- Hecho imponible: lugar de realización

- Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte
- Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
- Matriculación
- No establecidos Territorio de Aplicación del Impuesto TAI

Texto de la resolución:

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en el INCIDENTE DE EJECUCIÓN que, en única instancia, pende de resolución ante este Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), en Sala, interpuesto por D. **Jx...**, con NIF ..., actuando en nombre y representación de la entidad **FLGM LTD**, con NIF ... y domicilio a efectos de notificaciones sito en ..., contra el acuerdo dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria-IVA No Establecidos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de fecha 2 de julio de 2015 en ejecución de la resolución dictada por este TEAC en fecha 24 de abril de 2014 en la reclamación económico administrativa tramitada con el número RG 4893/2011 que estimó parcialmente las pretensiones formuladas contra el acuerdo de denegación de devolución en relación con la solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto del período 01-2008/12-2008, por importe de 35.423,09 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO:

La entidad **FLGM LTD** presentó solicitud de devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, correspondiente al ejercicio 2008, período enero a diciembre, por importe de 35.423,09 euros.

Dicha solicitud fue denegada mediante acuerdo (número de expediente 28-2009-028823) de fecha 9 de septiembre de 2010 dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria-IVA no establecidos de la AEAT, al considerar que el solicitante había adquirido en el territorio de aplicación del impuesto bienes y servicios destinados a una embarcación deportiva o de recreo que no se encontraba afecta, directa y exclusivamente, a la actividad económica desarrollada por el mismo, la cual, según certificado aportado por el propio interesado, es la venta de bienes usados.

SEGUNDO:

Contra dicho acuerdo de denegación de devolución el interesado presentó, en fecha 25 de octubre de 2011, reclamación económico administrativa en única instancia ante este TEAC.

Dicha reclamación fue estimada en parte en la resolución dictada el 24 de abril de 2014, reclamación RG 4893/2011.

El contenido del Fallo fue el siguiente: *“El Tribunal Económico Administrativo Central, en sala, en la presente reclamación económico administrativa, ACUERDA: estimarla en parte ordenando anular la resolución de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria en los términos establecidos en el último párrafo de la presente resolución”.*

En dicho último párrafo se indicaba lo siguiente:

“Por lo tanto, este Tribunal acuerda anular la resolución impugnada, ordenando retrotraer las actuaciones y comprobar la actividad desarrollada por el reclamante, así como, en su caso, el

cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 119 de LIVA para poder solicitar la devolución de las cuotas soportadas por el régimen especial de no establecidos”.

Dicha resolución del TEAC es notificada al obligado tributario en fecha 12 de junio de 2014 y es enviada a la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la AEAT en fecha 4 de noviembre de 2014.

TERCERO:

En fecha 6 de mayo de 2015 se notifica a la entidad **FLGM LTD**, por parte de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria-IVA no establecidos, requerimiento de información solicitando las aclaraciones y la aportación de la documentación detallada en el mismo, en relación con la solicitud presentada por la misma de devolución de las cuotas del IVA soportadas por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto en relación con el ejercicio 2008, períodos enero a diciembre, por importe de 35.423,09 euros.

Posteriormente, en fecha 1 de julio de 2015, se emite por la Oficina gestora, acuerdo de ejecución de resolución de un tribunal (número de expediente 28-2009-028823) del que no resulta cantidad alguna a devolver. Dicho acuerdo indica lo siguiente:

“(…) Vistas las aclaraciones efectuadas, la documentación aportada y los datos y antecedentes que obran en poder de la AEAT, esta Oficina considera que la entidad no cumple los requisitos para obtener la devolución de las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto en el año 2008 por el procedimiento especial para no establecidos contemplado en el artículo 119 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, de conformidad con las siguientes consideraciones:

La entidad reclamante ha aportado documentación que acredita que es titular del derecho a la utilización de un punto de amarre en ... (…).

La entidad reclamante ha aportado tres contratos chárter celebrados con terceros en el año 2008 y manifiesta que desarrolla la actividad de cesión de uso de la embarcación de su titularidad a los chárteres o cesionarios. Contrariamente, no ha aportado facturas expedidas a estos cesionarios (...).

Las cuotas del IVA soportado objeto de la solicitud de devolución se refieren a operaciones relacionadas con el uso, mantenimiento y funcionamiento de su titularidad a lo largo de todo el año 2008 y se efectúan en el territorio de aplicación del impuesto (...).

*Por lo que se refiere a la requerida aclaración y acreditación de la naturaleza de las operaciones que figuran en las facturas (...) expedidas por la entidad **AB S.L.** y por la entidad **E**, manifiesta en su contestación que responden a una reparación efectuada en la embarcación de su titularidad en el dique seco. Debe significarse que las facturas expedidas por estas entidades lo han sido a lo largo de todo el año 2008.*

*Además, d. **Mx...** es el capitán de la marina mercante encargado de la navegación de la embarcación junto con los demás marinos (...).*

Teniendo en cuenta lo anterior y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 69.Cinco de la Ley 37/1992 (vigente en el año 2008), (...) debe considerarse que en el presente caso la titularidad por parte de la entidad reclamante de un punto de amarre situado en un puerto español tiene la consideración de explotación de instalaciones con carácter de permanencia y, por lo tanto, tienen el

carácter de establecimiento permanente desde el que se realiza o desarrolla la actividad económica de cesión de uso de la embarcación de su titularidad (...).

En el presente caso, la entidad reclamante es titular de un establecimiento permanente situado en el territorio de aplicación del impuesto que realiza desde dicho establecimiento prestaciones de servicios, por lo que incumple el primer requisito exigido por este artículo para poder ser reconocida como titular de un derecho a la obtención de la devolución de las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto en el año 2008 por el procedimiento especial para no establecidos (...)”.

Dicho acuerdo es notificado al obligado tributario en fecha 6 de julio de 2015.

CUARTO:

Contra dicho acuerdo la entidad recurrente presenta en fecha 17 de julio de 2015, ante este TEAC, el presente incidente de ejecución, en el que alega, en síntesis, lo siguiente:

- Improcedente ejecución de la resolución del TEAC de fecha 24 de abril de 2014, ya que en la propia resolución el TEAC advirtió que en caso de realizar la actividad de alquiler de embarcación a terceros los gastos de los servicios de mantenimiento y reparación de las mismas tendrían carácter de deducible.

- Aplicación indebida del artículo 69 LIVA ya que:

· La embarcación no constituye un almacén explotado con carácter de permanencia y, menos aún para la posterior entrega de mercancía alguna, pues la actividad desarrollada por la interesada es la cesión de uso de una embarcación.

· Los contratos de chárter suscritos en el ejercicio 2008 por la interesada no fueron celebrados en España, ni tampoco los destinatarios del servicio que se presta, ni los cesionarios, son nacionales o residentes en España, no siendo tampoco el lugar en el que embarcan los destinatarios del servicio España.

· El amarre situado en el puerto de ... no constituye la base de operaciones desde la que se realiza la actividad que desarrolla la entidad, ya que la entidad simplemente cede la embarcación a la entidad chárter a cambio de un precio pactado y ésta es la que se encarga de gestionar su explotación buscando las personas que disfrutarán del uso de la embarcación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO:

Este Tribunal Económico Administrativo Central es competente para conocer del incidente de ejecución que se examina, que ha sido interpuesto en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y en desarrollo de la misma por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), de aplicación a este procedimiento.

La entidad recurrente ha planteado el presente incidente de ejecución en relación con el acuerdo de denegación de la devolución solicitada por el mismo dictado como consecuencia de la resolución de este TEAC de fecha 24 de abril de 2014 dictada en la reclamación número RG 4893/2011. El motivo

en que se funda su disconformidad reside, fundamentalmente, en el hecho de que no puede admitirse el acuerdo de denegación en la medida en que se basa en el hecho de que el interesado dispone de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto, cuando ello no es correcto.

En la citada resolución de fecha 24 de abril de 2014 se acordó la anulación del acuerdo de denegación de la solicitud y la retroacción de las actuaciones para comprobar la actividad desarrollada por el reclamante, así como, en su caso, el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 119 de la LIVA. Las cuestiones que ahora plantea la entidad recurrente no dan lugar a una posible contradicción del nuevo acto con el contenido del Fallo, que no se había pronunciado sobre dichas cuestiones; sino que se trata de una cuestión nueva que es susceptible de reclamación frente a la cual este Tribunal sería también competente para conocerla en única instancia, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 229.1.a) de la LGT.

SEGUNDO:

En primer lugar, la entidad recurrente alega que la Oficina Nacional de Gestión Tributaria ha ejecutado incorrectamente la resolución del TEAC de fecha 24 de abril de 2014 porque en la misma el Tribunal advirtió que en caso de realizarse la actividad de alquiler de la embarcación a terceros, los gastos de los servicios de mantenimiento y reparación de la misma tendrían carácter de deducibles.

Respecto a dicha alegación procede señalar que, como se ha recogido en el antecedente de hecho segundo, el TEAC en la resolución de fecha 24 de abril de 2014 lo que acuerda es retrotraer las actuaciones para comprobar la actividad desarrollada por el interesado, así como, en su caso, el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 119 LIVA para poder solicitar la devolución de las cuotas soportadas por el régimen especial de no establecidos.

Los párrafos de la resolución a los que se refiere el interesado no determinan que la entidad reclamante tenga derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportadas solicitadas; lo único que se recoge en los mismos es:

1.- En el primer párrafo alegado por el interesado (página 7, segundo párrafo, de la resolución) se recogen las alegaciones realizadas por el mismo en la interposición de la reclamación económico administrativa, no pronunciándose el Tribunal sobre si dichos gastos son o no efectivamente deducibles.

2.- En el segundo párrafo alegado por el interesado (página 7, tercer párrafo de la resolución) se indica por parte del Tribunal que el hecho de que en el certificado aportado se establezca que la actividad desarrollada por el recurrente es una, ello no impide que efectivamente se esté realizando otra, lo cual no ha sido comprobado por la Administración; de manera que, nuevamente, el Tribunal no se pronuncia sobre la deducibilidad de las cuotas soportadas cuya devolución es solicitada por la entidad reclamante.

Como consecuencia de ello, este TEAC considera que no procede aceptar las alegaciones efectuadas por la entidad recurrente a este respecto.

TERCERO:

En segundo lugar, el interesado alega que el acuerdo de denegación de devolución no es conforme a derecho, en la medida en que considera que dispone de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto, cuando eso no es correcto.

Para la resolución de la cuestión que se plantea en el presente incidente de ejecución, es necesario, en primer lugar, transcribir lo dispuesto en el artículo 119 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en el cual, en redacción vigente en el ejercicio objeto del presente incidente de ejecución (ejercicio 2008), establece lo siguiente:

“Uno. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, en quienes concurren los requisitos previstos en el apartado siguiente, podrán ejercitar el derecho a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan satisfecho o, en su caso, les haya sido repercutido en dicho territorio, con arreglo a lo establecido en este artículo.

A tales efectos, se asimilarán a los no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, los empresarios o profesional que, siendo titulares de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realicen desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios.

Dos. Son requisitos para el ejercicio del derecho a la devolución a que se refiere este artículo:

1.º Que los empresarios o profesionales que pretendan ejercitarlo estén establecidos en la Comunidad, en Canarias, Ceuta o Melilla, o en otros territorios terceros (...).

2.º Que durante el período a que se refiere la solicitud no hayan realizado en el territorio de aplicación del impuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas a éste distintas de las que se relacionan a continuación: (...)

3.º Que durante el período a que se refiere la solicitud los interesados no hayan sido destinatarios de entregas de bienes ni de prestaciones de servicios de las comprendidas en los números 6.º y 7.º del artículo 70.uno y en los artículos 72, 73 y 74 de esta Ley, sujetas y no exentas del impuesto y respecto de las cuales tengan dichos interesados la condición de sujetos pasivos en virtud de lo dispuesto en los números 2.º y 4.º del artículo 84.uno de esta Ley (...)

Nueve. La Administración tributaria podrá exigir a los interesados la aportación de la información y los justificantes necesarios para poder apreciar el fundamento de las solicitudes de devolución que se presenten y, en particular, para la correcta determinación del importe de la devolución según lo previsto en los apartados cuatro y cinco de este artículo (...).

Del anterior precepto se desprende que por los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido se podrá solicitar la devolución de las cuotas de IVA soportado en dicho territorio, constituyendo un derecho ejercitable por los interesados, correspondiendo, por tanto, a dichos interesados acreditar el cumplimiento de los requisitos establecidos para el ejercicio del mencionado derecho, de acuerdo con lo establecido en el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en virtud del cual *“en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”*.

Por otro lado, en el artículo 106.1 de la LGT se establece que *“en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/200, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, (...).”*

CUARTO:

En el presente caso, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria-IVA no establecidos, deniega la solicitud de devolución porque, vistas las aclaraciones efectuadas por el interesado, la documentación aportada por el mismo y los datos y antecedentes que obran en su poder, considera que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 69.Cinco de la LIVA *“la titularidad por parte de la entidad reclamante de un punto de amarre situado en un puerto español tiene la consideración de explotación de instalaciones con carácter de permanencia, y, por lo tanto, tiene el carácter de establecimiento permanente desde el que se realiza o desarrolla la actividad económica de cesión de uso de la embarcación de su titularidad”*. Como consecuencia de ello, no se cumple lo dispuesto en el artículo 119.Uno de la LIVA y, por tanto, no tiene derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportadas solicitada.

Por su parte, la reclamante alega que no dispone de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto ya que:

1.- La embarcación no constituye un almacén explotado con carácter de permanencia para la posterior entrega de mercancía alguna, tal y como se establece en el artículo 69.cinco.e) de la LIVA.

2.- Los contratos de chárter suscritos durante el ejercicio 2008 no fueron celebrados en España, al igual que tampoco son nacionales o residentes en España los destinatarios de tales servicios. Asimismo, el lugar en el que embarcaron dichos destinatarios del servicio, no tuvo lugar en España, como se desprende de los contratos de chárter aportados.

3.- El amarre situado en el puerto de ... no constituye la base de operaciones desde la que se realiza la actividad por ella desarrollada, ya que la entidad simplemente cede la embarcación a la entidad chárter a cambio de un precio pactado y ésta es la que se encarga de gestionar su explotación buscando las personas que disfrutarán del uso de la misma.

De manera que, la cuestión fundamental en el presente incidente de ejecución consiste en determinar si de los elementos acreditados por la Administración se puede concluir que la entidad reclamante dispone de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto, y si, en su caso, tiene la consideración de sujeto pasivo no establecido en el mismo.

Así, el artículo 84.Dos de la LIVA, en redacción vigente en el ejercicio objeto del presente incidente de ejecución (ejercicio 2008), bajo la rúbrica *“Sujetos pasivos”*, establece lo siguiente:

“Dos. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o su domicilio fiscal, aunque no realicen las operaciones sujetas al Impuesto desde dicho establecimiento”.

El concepto de establecimiento permanente a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido se encuentra definido en el artículo 69.Cinco de la LIVA que, en redacción vigente en el ejercicio objeto del presente incidente de ejecución (ejercicio 2008), establece que *“se considerará establecimiento permanente cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas”*, indicándose a continuación, pero sin carácter exhaustivo, determinados supuestos de establecimiento permanente:

“En particular, tendrán esta consideración:

a) *La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.*

b) *Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.*

c) *Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.*

d) *Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.*

e) *Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.*

f) *Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.*

g) *Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título”.*

Debe indicarse que la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, del Consejo, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, no establece un concepto de establecimiento permanente, si bien no puede olvidarse que se trata de un concepto autónomo de Derecho Comunitario que debe aplicarse uniformemente en este ámbito comunitario. Por ello, los distintos supuestos especificados por la norma interna deberán ajustarse a los principios y criterios derivados de la norma comunitaria sobre el IVA y también ajustarse a los criterios de interpretación que del concepto de establecimiento permanente realice el TJUE.

A la vista, fundamentalmente, de la jurisprudencia comunitaria (acogida en estos extremos tanto por este Tribunal Central como por la Dirección General de Tributos), se puede señalar que para que un lugar fijo de negocios sea considerado como establecimiento permanente debe reunir unas condiciones específicas, que pueden resumirse en las siguientes:

a) Presencia física en un Estado Miembro concreto. Se exige indudablemente un cierto conjunto de medios para prestar los servicios en ese otro Estado miembro distinto de aquel donde radica la sede de la actividad empresarial.

b) Permanencia en el tiempo de la sede o lugar fijo de negocios del empresario o profesional. De una parte, al margen de la posibilidad o no de contratar, la afirmación de la existencia de establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto conlleva la necesidad de que la organización de los medios para el desarrollo de las actividades en el mencionado ámbito espacial tenga dicho carácter de permanencia.

c) Realización efectiva de una actividad económica por parte del establecimiento permanente, esto es, la independencia en la realización de la actividad respecto de la sede central, de forma que no se ésta quien realmente efectúe el servicio; lo que ha sido expresado por la Sentencia del TJUE de 23 de marzo de 2006, Asunto C-210/04, FCE Bank PLC, que plantea este problema por lo que respecta a la relación entre matriz y sucursal, delimitando cuando nos encontramos ante un sujeto pasivo independiente por lo que se refiere a la sucursal. Determina el Tribunal que es preciso verificar si la sucursal desarrolla una actividad económica independiente, analizarse si puede considerarse autónoma en cuanto entidad, por ser ella quien asume el riesgo económico derivado de su actividad.

En ese caso, el Tribunal concluyó que un establecimiento permanente no constituye una entidad jurídica distinta de la sociedad a la que pertenece, establecido en otro Estado miembro y al que la sociedad presta ciertos servicios, no debe ser considerado sujeto pasivo en razón de los costes que se le imputen por dichas prestaciones de servicios. La sucursal de la sociedad no residente carecía de autonomía y, por consiguiente, no existía relación jurídica alguna entre ellas, debiéndose considerar un único y mismo sujeto pasivo con arreglo al artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva.

d) Consistencia mínima o conjunto de medios humanos y técnicos suficientes para prestar los servicios de forma independiente y estable o con continuidad, según se desprende de lo establecido en sentencias del TJUE de fecha 4 de julio de 1985, C-168/84, Asunto Berkholz; de fecha 2 de mayo de 1996, C-231/94, Asunto Faaborg-Gelting Linien; de fecha 10 de julio de 1997, C-190/95, Asunto ARO Lease; de fecha 20 de febrero de 1997, C-260/95, Asunto DFDS; y de fecha 28 de junio de 2007, C-73/06, Asunto Planzer Luxembourg.

Por su parte, en los apartados 15 y 16 de la sentencia del TJUE de fecha 17 de julio de 1997, asunto ARO Lease, C-190/95, se establece lo siguiente:

15 Proceder recordar, a continuación, que, en lo que se refiere a la regla general del apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia ha estimado que el lugar en que el prestador de servicios ha establecido la sede de su actividad económica aparece como el punto de conexión prioritario, en el sentido de que tomar en consideración otro establecimiento desde el cual se efectúa la prestación de servicios sólo tiene interés en el supuesto de que la conexión con la sede no conduce a una solución racional desde el punto de vista fiscal o crea un conflicto con otro Estado miembro. Del contexto de los conceptos utilizados por el artículo 9 y de la finalidad de esta disposición, resulta que la conexión de una prestación de servicios a un establecimiento distinto de la sede sólo cabe si tal establecimiento ofrece una consistencia mínima, por reunir de modo permanente medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de determinados servicios (sentencia de 4 de julio de 1985, Berkholz, 168/84, Rec. p. 2251, apartados 17 y 18).

16 Por consiguiente, para que, apartándose del criterio prioritario de la sede, un establecimiento pueda considerarse válidamente como el lugar de la prestación de servicios de un sujeto pasivo, es preciso que tenga un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, desde el punto de vista del equipo humano y técnico, para hacer posibles, de forma autónoma, las prestaciones de servicios de que se trate.

Por otro lado, en la sentencia del TJUE, de fecha 4 de julio de 1985, asunto Berkholz, C-168/84, se establece, entre otros extremos, lo siguiente:

18 Del contexto de los conceptos utilizados por el artículo 9 y de la finalidad de esta disposición, anteriormente transcrita, se deduce que la atribución de una prestación de servicios a un establecimiento distinto de la sede sólo se tiene en cuenta si tal establecimiento ofrece una consistencia mínima, por la integración permanente de medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de determinados servicios.

Asimismo, debe indicarse que en la sentencia del TJUE de fecha 28 de junio de 2007, asunto Planzer Luxembourg, C-73/06, en relación con la cuestión prejudicial relativa a la interpretación de la expresión “sede de su actividad económica” del artículo 1.1 de la Decimotercera Directiva, se establece lo siguiente:

51 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita una interpretación de la expresión «sede de su actividad económica» empleada en el artículo 1, punto 1, de la Decimotercera Directiva.

52 Con carácter preliminar, es preciso señalar que, a efectos de la Decimotercera Directiva, la condición de sujeto pasivo no establecido en el territorio de la Comunidad implica, en particular, que

el sujeto pasivo, durante el período mencionado en el artículo 3, punto 1, de dicha Directiva, no haya tenido en dicho territorio ninguno de los elementos de conexión que menciona el artículo 1, apartado 1, de la referida Directiva.

53 Entre dichos elementos de conexión figuran, en concreto, la «sede de su actividad económica» y la existencia de un «establecimiento permanente desde el que se efectúen las operaciones».

54 Con arreglo a reiterada jurisprudencia en el ámbito del IVA, el concepto de establecimiento permanente exige una consistencia mínima, por reunir de modo permanente medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de determinados servicios (véanse las sentencias de 4 de julio de 1985, Berkholz, 168/84, Rec. p. 2251, apartado 18; DFDS, antes citada, apartado 20, y de 17 de julio de 1997, ARO Lease, C-190/95, Rec. p. I-4383, apartado 15). Por consiguiente, implica un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, desde el punto de vista del equipo humano y técnico, para hacer posibles, de forma autónoma, las prestaciones de servicios de que se trate (véase la sentencia ARO Lease, antes citada, apartado 16).

Analizadas las condiciones específicas que han de concurrir para apreciar la existencia de un establecimiento permanente recogidas en el primer párrafo del artículo 69.cinco de la LIVA, debe indicarse que cualquiera de los supuestos particulares recogidos en dicho precepto deben reunir tales condiciones, ya que se trata de las notas esenciales del concepto de establecimiento permanente que recoge también la jurisprudencia comunitaria.

QUINTO:

En el presente supuesto, como se ha indicado anteriormente, la Administración Tributaria considera que la entidad solicitante dispone de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto por los siguientes motivos:

- La entidad solicitante es titular de un punto de amarre en

- Las cuotas de IVA soportado cuya devolución se solicita se corresponden con operaciones de mantenimiento y reparación de la embarcación realizadas en

-Las facturas expedidas por las entidades **AB S.L.** y **E** han sido expedidas a lo largo de todo el año 2008.

- El Sr. **Mx...** es el capitán de la marina mercante encargado de la navegación de la embarcación junto con los demás marinos.

Por un lado, la Dirección General de Tributos, en la consulta vinculante V1722-14, de 3 de julio de 2014, en relación con el concepto de establecimiento permanente, indica que *“un puesto de amarre sito en el territorio español, en el cual se encuentra amarrada una embarcación de recreo propiedad de una persona no residente en España, no tiene la consideración de establecimiento puesto que no constituye un lugar desde el cual se desarrolla una actividad económica”*.

Ahora bien, una vez eliminada la posibilidad de que el punto de amarre tenga la consideración de establecimiento, también se indica en la citada consulta vinculante, que si bien, en principio, podría concluirse que una embarcación no puede ser considerada como establecimiento, en el sentido de que es el objeto del negocio y no el lugar en el que se realiza, sin embargo, dicha afirmación puede quedar desvirtuada si atendiendo a las circunstancias del caso concreto se considera que toda la actividad económica desarrollada gira en torno a dicha embarcación. En este sentido se establece que *“si el arrendamiento del barco tuviera su puerto base, su sede habitual, en un puerto sito en España, y se arrienda desde España para navegar por aguas españolas, y se realizan los contratos,*

etc. desde éste país, la actividad realizada ya no podría calificarse de auxiliar sino que una parte esencial de las funciones de la actividad que constituye el objeto de la sociedad británica tiene lugar en territorio español por medio de un entramado operativo (sede para contratar, puerto base, amarres...) controlado por ella en España, podría determinar la existencia de un establecimiento permanente con coherencia económica y geográfica, quedando comprometidos en el establecimiento permanente los ingresos obtenidos en España”.

Por este Tribunal se considera que en el presente supuesto no concurre un establecimiento permanente de la entidad reclamante en el territorio de aplicación del impuesto, puesto que la mera disponibilidad de un amarre durante el período objeto de la solicitud, no permite considerar acreditado que en el territorio de aplicación del impuesto se dispusiese de una consistencia mínima, esto es, la integración permanente de medios humanos y materiales para la prestación de los servicios, puesto que no se ha acreditado por la Administración Tributaria circunstancias que permitieran considerar que en el territorio de aplicación del impuesto, además de haberse amarrado el buque a puerto, se desarrollaba en el mismo la organización de la actividad de la entidad reclamante.

De este modo, no habiéndose acreditado que la entidad reclamante dispusiese de establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto, no procede la denegación de la devolución de cuotas de IVA soportado mediante el régimen especial de devolución previsto en el artículo 119 de la LIVA, por cuanto no se ha incumplido el requisito establecido en el primer párrafo del apartado Uno de dicho artículo, relativo al no establecimiento del sujeto pasivo en el territorio de aplicación del impuesto.

Por todo lo expuesto:

Este **TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en Sala, en el presente incidente de ejecución, **ACUERDA: estimarlo**, anulando el acuerdo de denegación de devolución de fecha 2 de julio de 2015 emitido por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la AEAT relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto del período 01-2008/12-2008, por importe de 35.423,09 euros.