

Super Contable

FISCALIDAD DE LAS
OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS

Super Contable

FISCALIDAD DE LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS



Conviértete en
un experto del
comercio en la
Unión Europea

ÍNDICE DE CONTENIDOS

1. Introducción	3
2. Entregas Intracomunitarias	4
2.1. De Bienes a Empresas y Profesionales.....	4
2.2. de Bienes a Particulares.....	8
2.2.1. Régimen Particular para las Ventas a Distancia	8
2.3. Transporte de Bienes con Destino a un Estado Miembro de la UE.....	12
2.4. de Servicios a Empresas y Profesionales.....	14
2.5. de Servicios a Particulares	15
2.5.1. Régimen Especial aplicable a los Servicios de Telecomunicaciones, de Radiodifusión o de Televisión y a los prestados por vía Electrónica.....	15
3. Adquisiciones Intracomunitarias.....	20
3.1. de Bienes por Empresas y Profesionales	20
3.1.1. Régimen Particular de Personas en Régimen Especial	24
3.2. de Bienes por Particulares.....	25
3.3. Transporte Intracomunitario de Bienes con Destino a España.....	26
3.4. de Servicios por Empresas y Profesionales.....	28
3.5. de Servicios por Particulares.....	30
3.6. Operaciones Asimiladas a las A.I.....	31
4. Operaciones Triangulares	32
5. Casos especiales.....	34
5.1. Medios de Transporte Nuevos	34
5.2. Régimen Especial de Bienes Usados (REBU).....	35
5.3. Régimen Especial del Recargo de Equivalencia.....	37
6. Registro de Operadores Intracomunitarios.....	38
7. Anexos.....	40
7.1. Artículos de la Ley 37/1992 del IVA relativos a las operaciones intracomunitarias	40
7.2. Consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos	58
7.3. Informe A/4/59/15 de la Agencia Tributaria	74
7.4. Sentencias del TJUE	79

1. Introducción

En un principio, la creación del Mercado interior en el ámbito comunitario suponía, entre otras consecuencias, la abolición de las fronteras fiscales y la supresión de los controles en frontera, lo que exigiría regular las operaciones intracomunitarias de la misma forma que las realizadas en el interior de cada Estado, aplicando el principio de tributación en origen, es decir, con repercusión del tributo de origen al adquirente y deducción por éste de las cuotas soportadas, según el mecanismo normal del impuesto.

Sin embargo, las diferencias entre los Estados miembros, especialmente en los tipos impositivos existentes en cada uno de ellos, así como la falta de un sistema de compensación que evitase el perjuicio económico de los Estados miembros que realizasen más compras y asegurase la neutralidad del impuesto, hicieron necesaria la articulación de una fase previa definida por el régimen transitorio.

En este **régimen transitorio**, aun en vigor, se reconoce la supresión de fronteras fiscales, pero se mantiene el principio de tributación en destino con carácter general.

Esta diferenciación en el tratamiento de las operaciones intracomunitarias (*aquellas en las que intervienen sujetos ubicados en dos Estados miembros distintos*) respecto de las realizadas en el interior del país, conlleva la existencia de dudas a la hora de afrontarlas sobre todo por primera vez, lo que hace imprescindible la consulta de este manual, que de forma práctica y concisa describe el tratamiento y las obligaciones fiscales existentes según el tipo de operación y teniendo en cuenta las distintas perspectivas de los agentes intervinientes.

Por último, antes de entrar en materia debe recordarse que el **Territorio de Aplicación del Impuesto** se circunscribe a la Península e Islas Baleares, estando excluidas expresamente Canarias, Ceuta y Melilla. Por tanto, en las operaciones desde o hasta estos territorios no serán de aplicación las reglas establecidas para las operaciones interiores ni para las operaciones intracomunitarias, sino que se tratarán como si se realizasen a terceros países.

2. Entregas Intracomunitarias

2.1. De Bienes a Empresas y Profesionales

La **entrega intracomunitaria de bienes** es el término utilizado para referirnos a las ventas de bienes realizadas desde la Península e Islas Baleares con destino a países miembros de la Unión Europea.



Ilustración 1 - Operaciones Intracomunitarias

Cuando vendemos a un empresario o profesional miembro de la UE se produce la inversión del sujeto pasivo y por tanto **el IVA está exento en España y tributará en destino**, siendo el empresario o profesional comunitario que realiza la adquisición el encargado de repercutirse el impuesto a sí mismo. En consecuencia, nosotros, como vendedor español, debemos emitir la factura sin IVA.

No obstante, esta exención no se aplicará cuando el adquirente sea un sujeto pasivo acogido al régimen especial de la agricultura, al régimen especial de bienes usados, o si realiza exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción del impuesto.

En definitiva, para que la operación esté exenta en España se exige:

- ✓ Que las entregas de **bienes sean objeto de expedición o transporte** (si no hay transporte no hay entrega intracomunitaria de bienes) para su puesta a disposición del comprador, iniciándose dicha expedición o transporte en la Península o Baleares.
- ✓ Que el comprador comunitario comunique al vendedor un **NIF-IVA atribuido por un Estado miembro distinto de España**. En este sentido, el vendedor tendrá que verificarlo mediante su consulta en el Registro de Operadores Intracomunitarios.

- ✓ Que además de los datos mínimos que deben tener las facturas, al facturar la entrega intracomunitaria sin IVA, se incluya una **referencia al artículo 138 de la Directiva 2006/112/CE o al artículo 25 Ley 37/1992 sobre el IVA**, indicando que se trata de una entrega exenta. Esta factura, que no puede ser simplificada, se incluirá en el libro de Registro de Facturas Expedidas.

La realización de estas operaciones supone la obligación de reflejarlas en el **modelo 303** de autoliquidación periódica del impuesto, concretamente en la casilla 59 correspondiente a Entregas intracomunitarias de bienes y servicios. También hay que presentar el **modelo 349** de declaración recapitula de operaciones intracomunitarias, con información adicional y detallada de las entregas intracomunitarias realizadas.

En el caso de que se hayan realizado operaciones intracomunitarias de introducción o expedición de mercancías por un valor igual o superior a 400.000 euros en el año natural anterior o en el año en curso, se deberá presentar además la **declaración Intrastat** de forma mensual en los doce primeros días del mes siguiente al que haga referencia, aún en el supuesto de que en un determinado mes no se hubieran realizado operaciones.

El período de declaración del modelo 349 será mensual con carácter general, presentándose durante los veinte primeros días naturales del mes inmediato siguiente, salvo el correspondiente a julio (*todo agosto y los veinte primeros días naturales de septiembre*) y a diciembre (*treinta primeros días naturales de enero*). No obstante, la presentación podrá abarcar un plazo mayor en los siguientes casos:

Bimestral: Si al final del segundo mes de un trimestre natural el importe total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que deban consignarse en la declaración recapitula supera 50.000 euros.

Trimestral: Cuando ni durante el trimestre de referencia ni en cada uno de los cuatro trimestres naturales anteriores el importe total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que deban consignarse en la declaración recapitula sea superior a 50.000 euros.

Anual: Cuando el importe total de las entregas de bienes o prestaciones de servicios del año anterior (*excluido el IVA*) no supera los 35.000 € y el importe total de las entregas de bienes a otro Estado Miembro (*salvo medios de transporte nuevos*) exentas de IVA no sea superior a 15.000 €.

Para terminar hay que tener en cuenta que, contrariamente a la regla general, **no se produce el devengo del IVA por el cobro de pagos anticipados**. Dado que estas entregas están exentas, el devengo no determina el momento en que debe efectuarse el pago del IVA correspondiente a la entrega, pero sí el momento en que deben cumplirse las demás obligaciones de carácter formal que lleva aparejada la realización de estas operaciones.

Así, en las entregas intracomunitarias de bienes el devengo del Impuesto se producirá en la fecha de expedición de la factura con el límite máximo del día 15 del mes siguiente a aquél en el que se inicie el transporte de los bienes con destino al adquirente.



SUSCRÍBETE A NUESTRO BOLETÍN INFORMATIVO

TE PONEMOS AL DÍA EN TEMAS FISCALES
CONTABLES Y LABORALES



EJEMPLO:

La empresa RCRCR, con sede en Madrid, vende a una empresa francesa con sede en París productos por un importe de 100.000 euros. RCRCR recibe un anticipo a cuenta por la mitad del importe de la operación el 15 de marzo y realiza el envío de la mercancía el 20 de abril, fecha en la que emite la correspondiente factura.

En primer lugar, **RCRCR** tiene que comprobar que la empresa francesa está dada de alta en el Registro de Operadores Intracomunitarios, mediante la consulta del NIF-IVA comunitario dado por la empresa francesa. Una vez realizada esta comprobación, emitirá la factura sin IVA.

RCRCR declarará la operación en la información adicional de la autoliquidación del mes de abril (*del 1 al 30 de mayo*) o del segundo trimestre (*del 1 al 20 de julio*), según su liquidación sea mensual o trimestral, ya que el IVA se devenga el 20 de abril, sin tener que declarar nada en el momento del anticipo.

En los veinte primeros días de mayo presentará la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (*modelo 349*) con información detallada de la entrega intracomunitaria.

Como último apunte, antes del 13 de Mayo **RCRCR** tendrá que presentar la Declaración Intrastat si en el año anterior o en el presente ha facturado más de 400.000 euros en operaciones intracomunitarias.

Ejemplo 1

2.2. de Bienes a Particulares

Si bien en la normativa del IVA el término de entregas intracomunitarias sólo se refiere a las ventas a empresarios o profesionales establecidos en un Estado Miembro de la Unión Europea, en la práctica es habitual escucharlo también para referirse a las ventas a consumidores finales.

Cuando vendemos bienes a un particular miembro de la UE **el IVA tributa en origen**, es decir, la operación está sujeta en España. Por tanto, realizaremos la venta como si de una operación nacional se tratase, incluyendo en la factura el IVA correspondiente en España.

De este modo, la realización de estas ventas supone la obligación de reflejarlas en el modelo 303 de autoliquidación periódica del impuesto, en las casillas proporcionadas para el Régimen general.

2.2.1. Régimen Particular para las Ventas a Distancia

Por el contrario, el artículo 68 de la Ley 37/1992 del IVA dispone en su apartado 4 que **se entenderán realizadas en el país de destino** las entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicie en España con destino a otro Estado miembro de la UE cuando el volumen total de las ventas efectuadas a dicho país durante el año precedente o a lo largo del año en curso **exceda los límites establecidos** en el Estado miembro comprador para la aplicación del régimen de ventas a distancia a particulares.

Como se desprende de la definición anterior, los límites están establecidos por cada Estado Miembro, oscilando entre 35.000 y 100.000 euros según el país.

A través del **modelo 036** se puede optar por la no sujeción al IVA en España y tributar directamente en el Estado miembro de destino de las ventas aunque no se haya superado el límite establecido. Esta opción es recomendable si se prevé superar el límite a lo largo del año o a efectos de competitividad si nuestro IVA es mayor.

Límites establecidos por cada estado miembro en el régimen de venta a distancia:			
Alemania	100.000 EUR	Hungría	35.000 EUR
Austria	35.000 EUR	Irlanda	35.000 EUR
Bélgica	35.000 EUR	Italia	35.000 EUR
Bulgaria	70.000 BGN	Letonia	35.000 EUR
Chipre	35.000 EUR	Lituania	35.000 EUR
Croacia	270.000 HRK	Luxemburgo	100.000 EUR
Dinamarca	280.000 DKK	Malta	35.000 EUR
Eslovaquia	35.000 EUR	Países Bajos	100.000 EUR
Eslovenia	35.000 EUR	Polonia	160.000 PLN
España	35.000 EUR	Portugal	35.000 EUR
Estonia	35.000 EUR	Reino Unido	70.000 GBP
Finlandia	35.000 EUR	Rep. Checa	1.140.000 CZK
Francia	35.000 EUR	Rumanía	118.000 RON
Grecia	35.000 EUR	Suecia	320.000 SEK

Tabla 1

Para la aplicación de este régimen particular es necesario que:

- El transporte de los bienes se efectúe por el vendedor o por su cuenta.
- Los destinatarios de las citadas entregas sean particulares o empresarios y profesionales sin NIF-IVA comunitario.
- Los bienes objeto de dichas entregas no sean medios de transporte nuevos ni bienes objeto de instalación o montaje, ni bienes cuyas entregas hayan tributado conforme al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el Estado miembro de inicio de la expedición de los mismos.

Esto será de aplicación, en todo caso, a las entregas efectuadas durante el año en curso a partir del momento en que el importe de los mismos supere los límites cuantitativos establecidos. Sin embargo, los empresarios cuyas ventas con destino a otros Estados miembros no hayan superado los límites indicados podrán optar por la no sujeción al IVA en España y tributar en el Estado miembro de destino, mediante la presentación del modelo 036/037 de declaración censal (marcando las *casillas 901 y 902*). Esta opción comprenderá, como mínimo, dos años naturales.



Ilustración 2 - Régimen particular ventas a distancia

Además, los sujetos pasivos que hubiesen optado por la tributación fuera del territorio de aplicación del Impuesto, deberán justificar ante la Administración tributaria que las entregas realizadas han sido declaradas en otro Estado miembro.

En resumen, un vendedor español repercutirá el IVA español en sus entregas a particulares miembros de la UE si anualmente no supera el límite fijado por cada país en el cómputo global de sus ventas a consumidores finales. Si supera ese límite tendrá que facturar a sus clientes particulares por el IVA establecido en el país de destino e inscribirse a efectos del IVA en dicho país para declararlo.

EJEMPLO:

La empresa RCRCR, con sede en Madrid, vende sus productos a distancia a particulares franceses.

Si no ha ejercido la opción por el régimen particular de ventas a distancia, su tributación dependerá del volumen de ventas a consumidores finales franceses en el año precedente o en el actual en curso.

En un principio, **RCRCR** facturará con el IVA español hasta que su volumen total de ventas a particulares franceses supere los 35.000 euros. Una vez superado este límite, establecido por Francia, **RCRCR** facturará con el IVA francés y tendrá que inscribirse en Francia para declarar este IVA.

Ejemplo 2



2.3. Transporte de Bienes con Destino a un Estado Miembro de la UE.

Se considera transporte intracomunitario de bienes al transporte de bienes cuyos lugares de inicio y de llegada estén situados en los territorios de dos Estados miembros diferentes.

En este apartado vamos a tratar el transporte intracomunitario de bienes **con inicio en la Península o Islas Baleares y con destino a un país miembro de la Unión Europea.**

Si una empresa española contrata el servicio de transporte intracomunitario con destino a otro Estado miembro, este servicio estará sujeto en España, mientras que si el servicio lo contratase una empresa de un Estado miembro diferente a España que facilitase su NIF-IVA comunitario, este servicio estaría exento en España y sujeto en el país de destino.



Ilustración 3 - Transporte de bienes a EU

Si el transporte lo contrata un particular de un Estado miembro de la UE, este servicio estará sujeto en España y la factura llevará IVA español.

En definitiva, en el **transporte de mercancías** se rigen las mismas reglas que para el resto de servicios: Si lo contrata un empresario o profesional tributa en sede del destinatario y si lo contrata un particular tributa en sede del prestador.

EJEMPLO:

La empresa **RCRCR**, con sede en Madrid, vende losas de cerámica a una empresa italiana con sede en Roma.

Opción 1. La empresa italiana no dispone de NIF-IVA comunitario.

Tanto la empresa **RCRCR** como la que se encargue del transporte facturarán con IVA español la operación como si de una venta a un particular se tratase.

Opción 2. La empresa italiana comunica su NIF-IVA comunitario. El transporte corre a cargo de la empresa española RCRCR.

El transporte está sujeto en España.

Si la empresa transportista es española emitirá su factura con IVA español a **RCRCR** y si la empresa transportista es de otro Estado de la UE emitirá su factura sin IVA y **RCRCR** lo declarará por el sistema de inversión del sujeto pasivo. En cualquier caso, el IVA se lo puede deducir **RCRCR** en su liquidación periódica.

La factura que emita **RCRCR** por la entrega intracomunitaria de bienes a la empresa italiana no llevará IVA.

Opción 3. El transporte corre a cargo de la empresa italiana, que comunica su NIF-IVA comunitario.

Tanto los bienes como el transporte están exentos en España y sujetos en Italia. Si la empresa transportista es española emitirá su factura sin IVA, al igual que **RCRCR** por la entrega intracomunitaria de bienes.

Ejemplo 3

2.4. de Servicios a Empresas y Profesionales.

El tratamiento de las entregas intracomunitarias de servicios, es decir, las prestaciones de servicios realizadas a un país miembro de la Unión Europea es muy similar al de las entregas intracomunitarias de bienes.

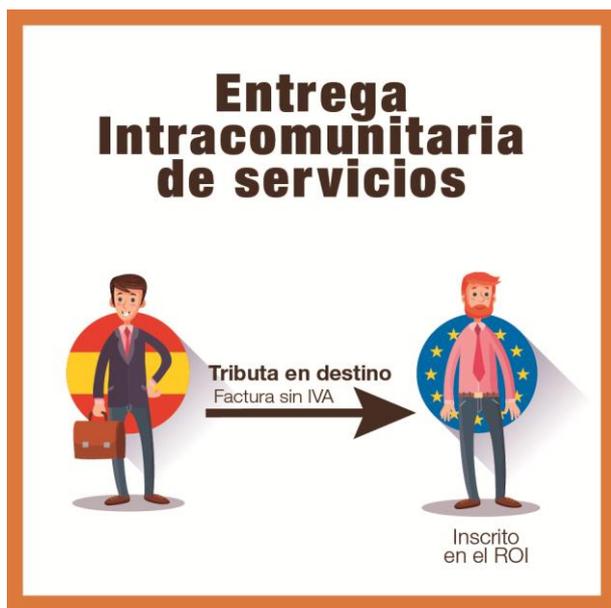


Ilustración 4 - Entrega intracomunitaria de servicios

Cuando prestamos un servicio a un empresario o profesional miembro de la UE se produce la inversión del sujeto pasivo y por tanto **el IVA no está sujeto en España y tributará en destino**, siendo el empresario o profesional comunitario que recibe el servicio el encargado de repercutirse el impuesto a sí mismo. En consecuencia, nosotros, como prestador español del servicio, debemos emitir la factura sin IVA.

Así, para que la operación esté exenta en España se exige:

- ❖ Que el comprador comunitario comunique al vendedor un NIF-IVA atribuido por un Estado miembro distinto de España (*fundamental para aplicar la exención, **si no hay NIF/IVA intracomunitario no hay entrega intracomunitaria***). El vendedor tendrá que verificarlo mediante su consulta en el Registro de Operadores Intracomunitarios, en el que también tiene que estar dado de alta.
- ❖ Que además de los datos mínimos que deben tener las facturas, al facturar la entrega intracomunitaria sin IVA, se incluya una **referencia al artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE o al artículo 68 de la Ley 37/1992 sobre el IVA**, indicando que se trata de una entrega exenta.

La realización de estas operaciones supone la obligación de reflejarlas en el **modelo 303** de autoliquidación periódica del impuesto, concretamente en la casilla 59 correspondientes a "Entregas intracomunitarias de bienes y servicios".

También hay que presentar el **modelo 349** de declaración recapitula de operaciones intracomunitarias, con información adicional y detallada de las entregas intracomunitarias de servicios realizadas.

Para terminar hay que tener en cuenta que, contrariamente a la regla general, no se produce el devengo del IVA por el cobro de pagos anticipados. Dado que estas entregas están exentas, el devengo no determina el momento en que debe efectuarse el pago del IVA correspondiente a la entrega, pero sí el momento en que deben cumplirse las demás obligaciones de carácter formal que lleva aparejada la realización de estas operaciones.

2.5. de Servicios a Particulares

Como regla general, cuando prestamos servicios a un particular comunitario **el IVA tributará en origen**, es decir, la operación está sujeta en España. Por tanto, igual que en una operación nacional, incluiremos en la factura el IVA correspondiente en España.

De este modo, la realización de estas ventas supone la obligación de reflejarlas en el modelo 303 de autoliquidación periódica del impuesto, en las casillas proporcionadas para el Régimen general.

2.5.1. Régimen Especial aplicable a los Servicios de Telecomunicaciones, de Radiodifusión o de Televisión y a los prestados por vía Electrónica.

No obstante lo anterior, la **Directiva 2008/8/CE** establece las nuevas reglas de localización de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y los electrónicos prestados a los particulares consumidores finales, que entraron en vigor a partir del 1 de Enero de 2015.

Los servicios de este tipo (*conocidos como **servicios TRE***) prestados a personas que no tienen la condición de empresarios o profesionales actuando como tal a efectos del IVA, es decir, a consumidores finales, se considerarán realizados en el Estado miembro en donde los clientes particulares estén domiciliados o residan habitualmente.



Ilustración 5 - Prestaciones de servicios a particulares de la UE

Este hecho conlleva las siguientes implicaciones:

- La factura emitida debe incluir el IVA del país del consumidor.
- Se debe de declarar e ingresar el IVA cobrado a los consumidores particulares comunitarios en cada Estado miembro en el que se opere.

Para facilitar este último punto se ha creado el **Régimen Interior de la Unión**. Así no es necesario darse de alta a efectos fiscales en cada país en que prestemos estos servicios, sino que podemos acogernos a este régimen especial de forma voluntaria (*a través del **modelo 034***) y elegir España como Estado miembro de identificación para declarar el IVA cobrado a estos clientes a través de un único portal web habilitado por la Agencia Tributaria, llamado Mini Ventanilla Única.

Utilizando este sistema, los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o televisión y los prestados por vía electrónica a clientes particulares que residen en otros países miembros de la Unión Europea tendrán que declararse a efectos de IVA utilizando el **modelo 368**, mientras que el resto de operaciones seguirán declarándose en el modelo 303.

SERVICIOS TRE

Son **servicios de telecomunicación** aquellos servicios que tengan por objeto la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza, por hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluyendo la cesión o concesión de un derecho al uso de medios para tal transmisión, emisión o recepción e, igualmente, la provisión de acceso a redes informáticas.



1. Los servicios de telefonía fija y móvil para la transmisión y conmutación de voz, datos y vídeo.
2. Los servicios de telefonía prestados a través de internet.
3. Los servicios de correo de voz, llamada en espera, desvío de llamadas, identificación de llamada, llamada tripartita y demás servicios de gestión de llamadas.
4. Los servicios de radio búsqueda.
5. Los servicios de audio texto.
6. Los servicios de fax, telégrafo y télex.
7. El acceso a internet.
8. Las conexiones a redes privadas que faciliten enlaces de telecomunicaciones para uso exclusivo del cliente.

Son **servicios de radiodifusión y televisión** aquellos consistentes en el suministro de contenidos de audio y audiovisuales, suministrados al público a través de las redes de comunicaciones por un prestador de servicios de comunicación, que actúe bajo su propia responsabilidad editorial, para ser escuchados o vistos simultáneamente siguiendo un horario de programación.



1. Los programas de radio o de televisión transmitidos o retransmitidos a través de las redes de radiodifusión o de televisión.
2. Los programas de radio o de televisión distribuidos a través de internet o de redes electrónicas similares.

Son **servicios prestados por vía electrónica** aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos.



1. Alojamiento de sitios y páginas web.
2. El mantenimiento a distancia de programas y equipos.
3. Acceso o descarga de programas y su actualización.
4. Suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.
5. El acceso o descarga de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, revistas y periódicos en línea, contenido digitalizado de libros y otras publicaciones electrónicas.
6. Enseñanza a distancia automatizada que dependa de internet para funcionar y que apenas necesite de intervención humana.
7. Los paquetes de servicios de internet relacionados con la información y en los que el componente de telecomunicaciones sea una parte secundaria y subordinada (paquetes de servicios que vayan más allá del simple acceso a internet y que incluyan otros elementos como páginas de contenido con vínculos a noticias, información meteorológica o turística, espacios de juego, albergue de sitios, acceso a debates en línea, etc.).

El hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implica por sí mismo que el servicio tenga la consideración de servicio electrónico.

Tabla 2

Tipos de IVA aplicables a los servicios TRE en los países de la UE (en tanto por cien):

	Servicios de telecomunicación	Radiodifusión y televisión	Servicios electrónicos
Alemania	19	19	19
Austria	20	10	20
Bélgica	21	21	21
Bulgaria	20	20	20
Chipre	19	19	19
Croacia	25	25	25
Dinamarca	25	25	25
Eslovaquia	20	20	20
Eslovenia	22	22	22
España	21	21	21
Estonia	20	20	20
Finlandia	24	24	24
Francia	20	20 ⁽¹⁾	20 ⁽²⁾
Grecia	24	24	24
Hungría	27 ⁽³⁾	27	27
Irlanda	23	23	23
Italia	22	22	22 ⁽⁴⁾
Letonia	21	21	21
Lituania	21	21	21
Luxemburgo	17	3	17
Malta	18	18	18
Países Bajos	21	21	21
Polonia	23	8	23
Portugal	23	23	23
Reino Unido	20	20	20
Rep. Checa	21	21	21
Rumanía	19	19	19
Suecia	25	25	25

(1) 10% para ofertas de sólo televisión
 (2) 2.1% para periódicos digitales y 5.5% para libros digitales
 (3) 18% para acceso a internet
 (4) 4% para libros digitales

Tabla 3

EJEMPLO:

La empresa RCRCR, con sede en Madrid, dedicada a la publicidad, presta un servicio de asesoramiento en materia de marketing y publicidad a un cliente particular irlandés, domiciliado en Dublín. Además les compra un software de diseño gráfico a través de su página web.

Por el servicio de asesoramiento **RCRCR** le emitirá una factura con IVA español (21%). Esta operación la declarará en el modelo 303 de autoliquidación del IVA.

Por el software suministrado a través de su página web, al ser un servicio TRE, le emitirá una factura con IVA irlandés (23%). Si **RCRCR** está dado de alta en el Régimen Interior de la Unión, declarará la operación a través de la Mini Ventanilla Única, presentando el modelo 368. De lo contrario tendrá que inscribirse en Irlanda a efectos del IVA para declarar la operación.

Ejemplo 4

Para que el **alta en el Régimen Interior de la Unión** surta efectos desde el inicio de las prestaciones de servicios a particulares comunitarios el **modelo 034** de alta debe presentarse a más tardar el décimo día del mes siguiente al de la primera prestación. De lo contrario, el alta tendrá efectos a partir del primer día del trimestre natural siguiente a la fecha de presentación del modelo 034.

3. Adquisiciones Intracomunitarias

3.1. de Bienes por Empresas y Profesionales

La adquisición intracomunitaria de bienes es el término utilizado para referirnos a las compras de bienes realizadas a países miembros de la Unión Europea y con destino a la Península o Islas Baleares.

Cuando quien compra es un empresario o profesional **se produce la inversión del sujeto pasivo** y por tanto **el IVA tributaré en destino**, siendo el empresario o profesional español que realiza la adquisición el encargado de repercutirse el impuesto a sí mismo. En consecuencia, deberá autoliquidar la operación contabilizando simultáneamente un IVA repercutido y un IVA soportado.

Para que la compra se instrumente como adquisición intracomunitaria de bienes se exige:



Ilustración 6 - Adquisición intracomunitaria bienes

1. Que el empresario o profesional español disponga de NIF-IVA comunitario. Para ello solicitará su inclusión en el **Registro de Operadores Intracomunitarios**, el cual supone incorporarse al censo VIES. Este hecho es de suma importancia ya que el vendedor comunitario está obligado a consultarlo antes de poder emitir la factura sin IVA.

2. Que en la anotación de cada factura sin IVA en el libro registro de facturas recibidas se calculen y consignen las cuotas tributarias correspondientes.

La realización de estas operaciones supone la obligación de hacerlas constar en las casillas correspondientes a adquisiciones intracomunitarias dentro del **modelo 303** de autoliquidación periódica del impuesto, concretamente:

- El IVA devengado se declara en las casillas 10 y 11 del modelo (*Adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios*).
- El IVA deducible se declara en las casillas 36 y 37 del modelo (*adquisición intracomunitarias de bienes y servicios corrientes*), excepto si son bienes de inversión, que se indicará en las casillas 38 y 39 (*adquisiciones intracomunitarias de bienes de inversión*).

En este sentido, la liquidación del trimestre o mes correspondiente no se vería afectada, siendo neutro su efecto en el resultado de la autoliquidación.

También hay que presentar el **modelo 349** de declaración recapitula de operaciones intracomunitarias, con información adicional y detallada de las operaciones intracomunitarias realizadas.

En el caso de que se hayan realizado operaciones intracomunitarias de introducción o expedición de mercancías por un valor igual o superior a 400.000 euros en el año natural anterior o en el año en curso, se deberá presentar además la **declaración Intrastat** de forma mensual en los doce primeros días del mes siguiente al que haga referencia, aún en el supuesto de que en un determinado mes no se hubieran realizado operaciones.

Además existe la obligación de llevar un **Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias** en el que se refleje la situación de ciertos bienes objeto de transporte intracomunitario en tanto no tenga lugar el devengo de las entregas o de las adquisiciones.

En concreto, las operaciones que deben anotarse en este Libro registro son:

- El envío o recepción de bienes muebles corporales para la realización de informes periciales, valoraciones y dictámenes sobre los mismos.
- Las transferencias que realice el sujeto pasivo de bienes corporales de su empresa con destino a otro Estado miembro, para afectarlos a las necesidades de aquélla en este último.
- La afectación a las actividades desarrolladas por el sujeto pasivo en el territorio peninsular español e Islas Baleares, de los bienes que ha producido, adquirido o importado en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional en otro Estado miembro.

Respecto de estas operaciones debe constar en el Libro registro:

- El tipo de Operación y la fecha de la misma.
- Descripción de los bienes objeto de la operación con referencia, en su caso, a su factura de adquisición o título de posesión.
- Otras facturas o documentación relativas a las operaciones de que se trate.
- Identificación del destinatario o remitente, indicando su número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, razón social y domicilio.
- Estado miembro de origen o destino de los bienes.
- Plazo que, en su caso, se haya fijado para la realización de las operaciones mencionadas.

En cuanto a las adquisiciones intracomunitarias de bienes habituales, así como las entregas intracomunitarias de bienes habituales, se deben registrar en el **Libro registro de facturas recibidas y expedidas** respectivamente.

EJEMPLO:

La empresa RCRCR, con sede en Madrid, compra a una empresa francesa con sede en París productos por un importe de 100.000 euros. RCRCR paga un anticipo a cuenta por la mitad del importe de la operación el 15 de marzo y recibe la mercancía en su almacén el 20 de Abril.

En primer lugar **RCRCR** tiene que darse de alta en el ROI (*si no lo había hecho con anterioridad*) y comunicar su NIF-IVA comunitario a la empresa francesa para que la operación esté exenta en Francia y sujeta en España. Así la empresa francesa, tras comprobarlo, le emitirá la factura sin IVA.

RCRCR declarará la adquisición por el total del importe en la autoliquidación del segundo trimestre (*del 1 al 20 de julio*) ya que el IVA se devenga el 20 de Abril, sin tener que declarar nada en el momento del anticipo. En dicha autoliquidación (*modelo 303*) anotará un IVA devengado y un IVA deducible de igual importe en las casillas correspondientes a adquisiciones intracomunitarias de bienes.

En los veinte primeros días de mayo **RCRCR** presentará la declaración recapitula de operaciones intracomunitarias (*modelo 349*) con información detallada de la adquisición intracomunitaria.

Por último, **RCRCR** tendrá que presentar la Declaración Intrastat el 12 de Mayo como fecha límite si en el año anterior o en el presente ha facturado más de 400.000 euros en operaciones intracomunitarias.

Ejemplo 5

3.1.1. Régimen Particular de Personas en Régimen Especial

Como salvedad a la regla general anteriormente comentada sobre la tributación en destino de las adquisiciones intracomunitarias, existe una serie de sujetos pasivos a los que, aun teniendo la consideración de empresarios o profesionales, **se les exigirá el IVA del país de origen** de las mercancías cuando el importe total de las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas no haya alcanzado en el año natural precedente 10.000 euros:

- Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, respecto de los bienes destinados al desarrollo de la actividad sometida a dicho régimen.
- Los sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción total o parcial del impuesto.
- Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.

Cuando en el año en curso alcancen el citado importe de 10.000 euros, sin contar impuestos, en las adquisiciones intracomunitarias efectuadas, podrán solicitar la exención en origen del IVA y tributar en España mediante el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

No obstante también existe la posibilidad de optar por la sujeción al Impuesto en España aun cuando no hubiesen superado en el año natural en curso o en el precedente el límite de 10.000 euros, bien a través de la presentación en cualquier momento del modelo 036 de declaración censal (*casillas 910 y 913*) o bien, sin presentar la declaración censal, desde el momento en que se presente la autoliquidación correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas en el período a que se refiera la misma. En ambos casos la opción abarcará como mínimo el tiempo que falte por transcurrir del año en curso y los dos años naturales siguientes.

3.2. de Bienes por Particulares.

En primer lugar debemos aclarar que en la normativa del IVA el término de adquisiciones intracomunitarias sólo se refiere a las compras intracomunitarias realizadas por empresarios o profesionales establecidos en un Estado Miembro de la Unión Europea, aunque en la práctica sea habitual escucharlo también para referirse a las adquisiciones hechas por consumidores finales.

Cuando quien compra es un particular **el IVA tributa en origen**, siendo el operador intracomunitario que realiza la entrega el encargado de repercutir el impuesto como si de una operación interior en su país se tratara. De tal forma que si el particular está localizado en España el IVA no tributaría en nuestro país.

Por el contrario, el artículo 68 de la ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que se entenderán realizadas en España las entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicie en otro Estado miembro con destino a la Península y Baleares cuando el importe total, excluido el Impuesto, de las entregas efectuadas por el empresario o profesional comunitario a consumidores finales haya excedido durante el año natural precedente o el actual en curso la cantidad de 35.000 euros.

En cualquier caso, la factura que recibamos como particulares será con IVA.

A efectos de la realización de operaciones intracomunitarias, la Administración Tributaria suele considerar particulares a todos los sujetos no incluidos en el **Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI)** y no sólo a los consumidores finales, aunque el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha fallado reiteradas veces en sentido contrario.

3.3. Transporte Intracomunitario de Bienes con Destino a España.

Se considera transporte intracomunitario de bienes al transporte de bienes cuyos lugares de inicio y de llegada estén situados en los territorios de dos Estados miembros diferentes.

En este apartado vamos a tratar el transporte intracomunitario de bienes con inicio en un Estado miembro de la Unión Europea distinto de España y **con destino a la Península o Islas Baleares**.



Ilustración 7 - Transporte intracomunitario

Si el destinatario de los bienes es un particular el transporte se gravará en el país de inicio de la expedición y por tanto la factura emitida por el transportista incluirá el IVA repercutido al tipo de dicho país.

Por el contrario, si el destinatario es un empresario o profesional con NIF-IVA el transporte estará exento en origen y sujeto en España, siendo el empresario español el encargado de repercutirse a sí mismo el IVA como en cualquier adquisición intracomunitaria de servicios y con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios, que emitirá la factura sin IVA una vez comprobado que el destinatario se encuentra dado de alta en el ROI.

En definitiva, en el **transporte de mercancías** se rigen las mismas reglas que para el resto de servicios: Si lo contrata un empresario o profesional tributa en sede del destinatario y si lo contrata un particular tributa en sede del prestador.

EJEMPLO:

La empresa RCRCR, con sede en Madrid, compra losas de cerámica a la empresa italiana CERAMICA con sede en Roma.

1. El transporte corre a cargo de la empresa italiana CERAMICA. RCRCR le comunica su NIF-IVA comunitario.

Tanto los bienes como el transporte están exentos en Italia y sujetos en España. El precio final en la factura sin IVA que emitirá CERAMICA incluirá ambos conceptos. RCRCR liquidará la operación declarando un IVA soportado y un IVA repercutido de igual importe.

2. El transporte corre a cargo de RCRCR. Lo realiza una empresa italiana distinta de CERAMICA. RCRCR le comunica su NIF-IVA comunitario.

Igual que en el caso anterior, tanto los bienes como el transporte están exentos en Italia y sujetos en España. Las dos empresas italianas emiten su factura sin IVA y RCRCR liquidará cada operación declarando un IVA soportado y un IVA repercutido de igual importe.

3. El transporte corre a cargo de RCRCR. Lo realiza una empresa portuguesa con sede en LISBOA. RCRCR le comunica su NIF-IVA comunitario.

Al igual que en los dos casos anteriores, tanto los bienes como el transporte están exentos en Italia y sujetos en España. Tanto la empresa italiana como la portuguesa emiten su factura sin IVA y RCRCR liquidará cada operación declarando un IVA soportado y un IVA repercutido de igual importe.

4. El transporte corre a cargo de RCRCR. Lo realiza una empresa española distinta de RCRCR. RCRCR le comunica su NIF-IVA comunitario.

Igual que en los casos anteriores, los bienes y el transporte están exentos en Italia y sujetos en España. Al ser el transportista una empresa española emitirá su factura por el transporte con IVA, que podrá deducirse RCRCR en su liquidación periódica. La empresa italiana emite su factura sin IVA y RCRCR liquidará la operación declarando un IVA soportado y un IVA repercutido de igual importe.

5. RCRCR no dispone de NIF-IVA comunitario.

Tanto la empresa italiana CERAMICA como la que se encargue del transporte facturarán con IVA italiano la operación como si de una venta a un particular se tratase. Este IVA no es deducible ante la administración tributaria española.

Ejemplo 6

3.4. de Servicios por Empresas y Profesionales.

El tratamiento de las adquisiciones intracomunitarias de servicios, es decir, de las prestaciones de servicios recibidas desde un país miembro de la Unión Europea, es muy similar al de las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

Cuando quien realiza la adquisición intracomunitaria del servicio es un empresario o profesional se produce la inversión del sujeto pasivo y por tanto **el IVA tributará en destino**, siendo el empresario o profesional español que recibe la prestación del servicio el encargado de repercutirse el impuesto a sí mismo. En consecuencia, deberá autoliquidar la operación contabilizando simultáneamente un IVA repercutido y un IVA soportado.

Para que se pueda realizar la auto-repercusión de la prestación de servicios recibida se exige:



Ilustración 8 - Adquisición intracomunitaria servicios

La realización de estas operaciones supone la obligación de hacerlas constar en las casillas correspondientes a adquisiciones intracomunitarias dentro del **modelo 303** de autoliquidación periódica (*en las casillas 10 y 11 para el IVA devengado y en las casillas 36 y 37 para el IVA deducible*), de tal forma que el resultado de la liquidación del trimestre o mes correspondiente no se vería afectado. También hay que presentar el **modelo 349** de declaración recapitula de operaciones intracomunitarias.

- Que el empresario o profesional español disponga de NIF-IVA comunitario. Para ello solicitará su inclusión en el **Registro de Operadores Intracomunitarios**, el cual supone incorporarse al censo VIES. Este hecho es de suma importancia ya que el prestador de servicios comunitario está obligado a consultarlo antes de poder emitir la factura sin IVA.
- Que en la anotación de cada factura sin IVA en el libro registro de facturas recibidas se calculen y consignen las cuotas tributarias correspondientes.

EJEMPLO:

La empresa RCRCR, con sede en Madrid, contrata con una empresa belga de publicidad con sede en Bruselas, un servicio publicitario a través de páginas web de internet.

En primer lugar **RCRCR** tiene que darse de alta en el ROI (*si no lo había hecho con anterioridad*) y comunicar su NIF-IVA comunitario a la empresa belga para que la operación esté exenta en Bélgica y sujeta en España. Así la empresa belga, tras comprobarlo, le emitirá la factura sin IVA.

RCRCR declarará la prestación de servicios recibida en la autoliquidación periódica del IVA (*modelo 303*) anotando un IVA devengado y un IVA deducible de igual importe en las casillas correspondientes a adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios.

En los veinte primeros días del mes siguiente presentará la declaración recapitulada IVA de operaciones intracomunitarias (*modelo 349*) con información detallada de la adquisición intracomunitaria del servicio de publicidad recibido.

Ejemplo 7

Recuerde que ya no es necesaria la emisión de autofacturas cuando se produce una operación con inversión del sujeto pasivo.

3.5. de Servicios por Particulares.

Como regla general, cuando quien compra el servicio es un particular **el IVA tributará en el país donde esté situado el prestador del servicio**, el cual repercutirá el impuesto en factura como si de una operación interior en su país se tratase. De tal forma que si el particular está localizado en España el IVA no tributaría en nuestro país.

No obstante, desde el 1 de enero de 2015, los **servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y los electrónicos** prestados a personas que no tienen la condición de empresarios o profesionales actuando como tal a efectos del IVA, es decir, a consumidores finales, se considerarán realizados en el Estado miembro en **donde los clientes particulares estén domiciliadas** o residan habitualmente.

Por tanto, las contrataciones de este tipo de servicios por clientes particulares españoles a empresarios comunitarios se consideran prestados en España, de tal modo que la factura emitida por el prestador de servicios comunitario debe incluir el IVA español.

En el apartado **Entregas Intracomunitarias de Servicios a Particulares** puede ver qué se entiende por servicios de telecomunicación, de radiodifusión y televisión y aquellos prestados por vía electrónica.

3.6. Operaciones Asimiladas a las A.I.

Por operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes nos referimos a aquellas operaciones que aun no siendo consideradas adquisiciones intracomunitarias de bienes como tal por faltar alguno de los componentes establecidos en la normativa del IVA, normalmente el económico (*la contraprestación*), se tratarán como si lo fueran, de la forma que se ha indicado anteriormente. En total podemos distinguir básicamente tres supuestos:

- Operaciones realizadas por empresarios consistentes en el traslado de bienes de cualquier tipo desde una sucursal de su empresa situada en un determinado Estado miembro a otra sucursal situada en otro Estado miembro distinto para su afectación a la actividad económica realizada en éste. Podríamos asemejarlo a un "**autoconsumo comunitario**".
- La afectación de bienes realizada por las fuerzas de un Estado parte del Tratado del Atlántico Norte en otro Estado miembro cuando éstos no han sido adquiridos por dichas fuerzas, siempre que no pudiera beneficiarse de la exención por importación de **bienes destinados a la O.T.A.N.**
- También se considerará una adquisición intracomunitaria de bienes cualquier adquisición resultante de una operación que de haberse realizado en el interior del país por un empresario o profesional sería calificada como entrega de bienes. Se trata de una **norma de cierre** para evitar la falta de tributación y/o control de una operación que, según la normativa aplicable en el país de origen no se considera entrega de bien pero en el de destino sí lo sería.

Por tanto, estas operaciones darán lugar a un IVA soportado y a un IVA devengado de igual importe, con lo que **resultan neutras** a la hora de declararlas.

4. Operaciones Triangulares

Las operaciones triangulares son aquellas que se realizan entre tres empresas, cada una de las cuales se encuentra ubicada en un país distinto, de tal forma que la empresa B (*intermediaria*) compra a la empresa A (*fabricante/proveedor*) un producto para a su vez venderlo a la empresa C (*comprador final*), **siendo el producto transportado directamente desde el país del proveedor al del comprador final.**

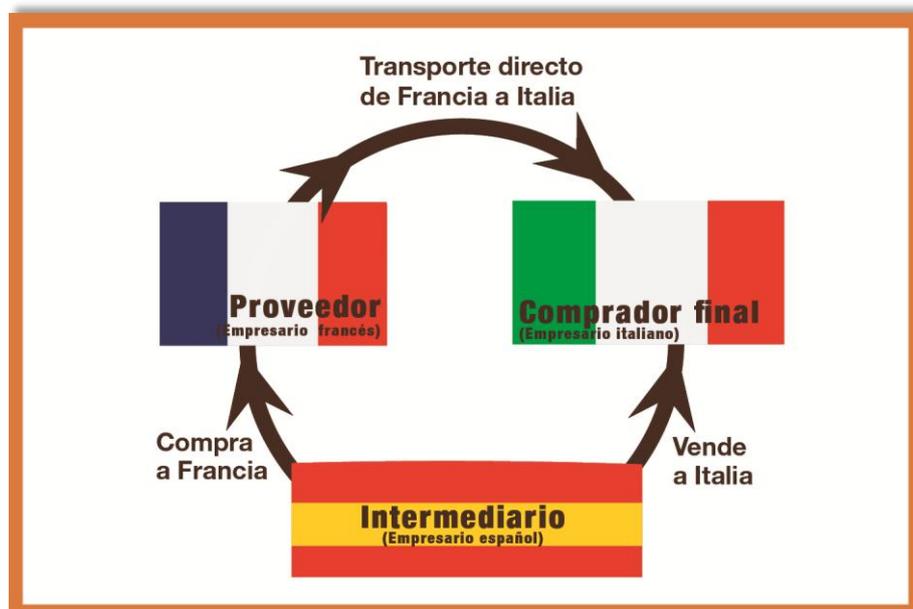


Ilustración 9 - Operaciones Triangulares

La operación triangular se define desde la perspectiva de la empresa intermediaria, ya que para las empresas proveedor y comprador final se trata de una venta (*entrega intracomunitaria*) y de una compra (*adquisición intracomunitaria*), respectivamente, sin ninguna implicación más. Pero para la empresa intermediaria, que debe actuar en nombre propio ya que de actuar por cuenta del fabricante se trataría de una simple operación de comisión, se trataría primero de una **adquisición intracomunitaria exenta** y una subsiguiente entrega intracomunitaria (*también exenta*) siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

1. Que se realicen por un empresario que no esté establecido ni identificado a efectos del IVA en el Estado de destino de los bienes pero sí en otro Estado miembro de la UE.
2. Que se efectúen para la ejecución de una entrega subsiguiente de los bienes adquiridos, realizada en dicho Estado por el propio adquirente.
3. Que los bienes adquiridos se transporten directamente a través de un Estado miembro distinto de aquél en el que se encuentre identificado a efectos del IVA el adquirente y con destino a la persona para la cual se efectúe la entrega subsiguiente.
4. Que el destinatario de la posterior entrega sea un empresario o profesional que tenga atribuido un número de identificación a efectos del IVA suministrado por el Estado de destino de los bienes.

Teniendo estos requisitos en cuenta, la realización práctica de estas operaciones por el intermediario español supondría las siguientes implicaciones:

- **La compra al proveedor** es una adquisición intracomunitaria exenta que no debe declararse ni en el modelo 303 ni en el 349. La factura recibida, sin IVA, se contabilizará por el total.
- **La venta al comprador final** será una entrega intracomunitaria que se declarará en la casilla 59 de información adicional en el modelo 303 (*por tanto también en el modelo 390 de resumen anual, casilla 103*) y en el modelo 349 haciendo constar la clave T, correspondiente a las operaciones triangulares. La factura se emitirá sin IVA, haciendo constar que el sujeto pasivo del impuesto es el destinatario y se contabilizará por el total de la contraprestación pactada.

Si bien las operaciones triangulares vienen definidas en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido sólo para transacciones intracomunitarias, en la práctica es habitual encontrarse con empresas ubicadas en países terceros, hecho que complica considerablemente su tratamiento fiscal.

5. Casos especiales

5.1. Medios de Transporte Nuevos

Cuando la entrega intracomunitaria tiene por objeto un medio de transporte nuevo, la operación está **exenta en origen y sujeta en destino, sea cual sea la condición del adquirente.**

Tienen la consideración de medios de transporte :	
	<ul style="list-style-type: none"> • Los vehículos terrestres accionados a motor cuya cilindrada sea superior a 48 cm³ o cuya potencia exceda de 7,2 Kw • Las embarcaciones cuya eslora máxima sea superior a 7,5 metros. • Las aeronaves cuyo peso total al despegue exceda de 1.550 kilogramos.
Se consideran nuevos cuando se da cualquiera de las circunstancias siguientes:	
	<ul style="list-style-type: none"> • Que su entrega se efectúe antes de los tres meses siguientes a la fecha de su primera puesta en servicio o en el caso de vehículos terrestres accionados a motor, antes de los seis meses siguientes a la citada fecha. • Que los vehículos terrestres no hayan recorrido más de 6.000 km, las embarcaciones no hayan navegado más de 100 horas y las aeronaves no hayan volado más de 40 horas.

Por tanto, **si el vendedor es español**, emitirá la factura sin IVA tanto a empresas y profesionales como a particulares, indicando que se trata de una entrega exenta conforme al artículo 138 de la Directiva 2006/112/CE o al artículo 25 de la Ley 37/1992 del IVA. La realización de estas operaciones supone la obligación de reflejarlas en los modelos 303 y 349.

Si el comprador es español, y se trata de un empresario o profesional con NIF-IVA y por tanto registrado en el ROI, se actuaría igual que en cualquier adquisición intracomunitaria de bienes, reflejando la operación en los **modelos 303 y 349.**

Por el contrario, si la adquisición fuese realizada por alguno de los sujetos siguientes:

- ✓ Particulares personas físicas.
- ✓ Personas jurídicas que no actúan como empresarios o profesionales y que carecen de NIF-IVA.
- ✓ Empresarios que tributan en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y que no tienen NIF-IVA.
- ✓ Empresarios que realizan exclusivamente operaciones exentas del IVA y que no generan el derecho a la deducción del IVA soportado, desprovistos de NIF-IVA.

La entrega está exenta del IVA en el Estado de origen y se grava la adquisición intracomunitaria en España, al contrario de lo que pasaría con cualquier otro tipo de bienes, que estarían sujetos en origen. Por este motivo se presentará una autoliquidación no periódica mediante el **modelo 309** en los treinta días naturales desde la operación y, en cualquier caso, antes de su matriculación definitiva.

5.2. Régimen Especial de Bienes Usados (REBU).

Los revendedores de bienes usados o de bienes muebles que tengan la consideración de objetos de arte, antigüedades u objetos de colección, tienen la opción de determinar la base imponible de forma global u operación por operación.

Si determinan la base imponible operación por operación pueden aplicar el régimen especial a sus entregas o aplicar el régimen general del impuesto.

Si optan por aplicar el régimen general del impuesto, para el cual no es necesario comunicación alguna:

- ❖ Pueden deducir las cuotas que eventualmente hubiesen soportado en la adquisición de los bienes revendidos, aunque sin poder practicar la deducción hasta que se devenguen las correspondientes entregas.

- ❖ Si el comprador ubicado en otro Estado Miembro es un particular deben repercutir el IVA español sobre la totalidad de la contraprestación y si es un empresario o profesional se tratará como una entrega intracomunitaria de bienes (*exenta en España*).

Si deciden aplicar el régimen especial:

- ❖ El IVA soportado en las adquisiciones de los bienes revendidos no es deducible, ya que tributan en el Estado de origen, sin perjuicio de la deducción de las restantes cuotas soportadas en el ejercicio de su actividad.
- ❖ En las entregas repercutirán el IVA español aplicando el tipo impositivo correspondiente al bien entregado.
- ❖ La base imponible será el margen de beneficio, es decir, la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra del bien.

Como obligación en la facturación hay que tener en cuenta que en las facturas que documenten las entregas de bienes sujetas al régimen especial no se puede consignar separadamente la cuota repercutida, debiendo entenderse comprendida en el precio total de la operación. Estas cuotas no son deducibles para los compradores.

Además, en la factura se indicará que se ha aplicado este régimen especial. Particularmente en las entregas destinadas a otro Estado miembro debe hacerse constar la circunstancia de que han tributado con arreglo al régimen especial previsto en los artículos 312 a 315 de la *Directiva 2006/112/CE*, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, con mención expresa de dicho artículo.

Además, en las compras a quienes no tengan la consideración de empresarios o profesionales debe expedirse un documento de compra por cada adquisición efectuada, que debe ser firmada por el transmitente.

5.3. Régimen Especial del Recargo de Equivalencia.

En este apartado vamos a hablar de las **adquisiciones intracomunitarias de bienes** realizadas por sujetos pasivos sometidos al Régimen Especial del Recargo de Equivalencia.

Recordemos que el Régimen Especial del recargo de equivalencia, de carácter obligatorio para los comerciantes minoristas, exonera de la mayoría de obligaciones formales y registrales a efectos del IVA (*llevar a libros, presentación de declaraciones, ingreso del impuesto...*) a cambio de acreditar ante sus proveedores el hecho de estar sometidos al recargo de equivalencia, con el fin de que estos puedan repercutir en la factura, además del IVA, el recargo de equivalencia correspondiente (5,2%, 1,4% ó 0,5% según los artículos adquiridos estén gravados al 21%, 10% ó 4%, respectivamente).

Si bien en el caso de realizar adquisiciones intracomunitarias, en donde el proveedor emite la factura sin IVA (*ni recargo*) al producirse la inversión del sujeto pasivo, los comerciantes minoristas sometidos a este régimen especial deben presentar el **modelo 309** de autoliquidación complementaria e ingresar en la Hacienda Pública el IVA más el recargo correspondiente, sin que puedan deducirse importe alguno por esta operación. En este sentido es importante resaltar el *Informe A/4/59/15* de la Agencia Tributaria sobre la correcta aplicación del IVA a las adquisiciones intracomunitarias efectuadas por sujetos sometidos al régimen especial de recargo de equivalencia, en donde se establece que lo establecido en el párrafo anterior será así **incluso si el comerciante minorista no está inscrito en el ROI** (y por tanto carece de NIF-IVA).

Es decir, siempre que un sujeto pasivo sometido al Régimen Especial del recargo de equivalencia compre mercancías a un país miembro de la Unión Europea, se produce una Adquisición Intracomunitaria de Bienes localizada en el Territorio de Aplicación del Impuesto y correlativamente una Entrega Intracomunitaria de Bienes exenta en el país de salida de los bienes, teniendo el comerciante minorista la obligación de presentar el Modelo 309 declarando esta operación intracomunitaria e ingresando el IVA más el recargo de equivalencia. Igualmente tendrán que presentar el **modelo 349**, o en su defecto por falta de datos, el modelo 347. Esta aclaración por parte de la Administración se ha realizado debido a la picaresca de muchos comerciantes minoristas que, al no estar inscritos en el Registro de Operadores Intracomunitarios y por consiguiente ser tratados como particulares, se ahorraban el recargo de equivalencia.

6. Registro de Operadores Intracomunitarios

A lo largo de todo el manual se ha hecho alusión a la necesidad de estar inscrito en el Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI) tanto para realizar entregas como adquisiciones intracomunitarias pero como hemos visto en algunos casos especiales esta premisa no siempre se tiene que cumplir.

En un principio (*sirva como regla general*), para realizar operaciones intracomunitarias se necesita tener asignado un **NIF-IVA**, que estará compuesto por el NIF del solicitante y el prefijo ES en caso de operadores españoles.

En este sentido, para obtener el NIF-IVA se debe solicitar la inclusión en el Registro de Operadores Intracomunitarios a través del **modelo 036** de declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores (*marcando las casillas 130 y 582 y consignando la fecha prevista para la primera operación en la casilla 584*).

La asignación del NIF-IVA supondrá que el operador constará en el **censo VIES** (*Sistema de Intercambio de Información sobre el IVA*), en el cual se podrá consultar la validez del NIF-IVA de otros operadores intracomunitarios.

Este punto es de suma importancia, ya que la confirmación sobre la validez de un número IVA y de su atribución a un determinado sujeto pasivo es una de las evidencias que respaldan la exención de las entregas de bienes intracomunitarias o la no sujeción al IVA de las prestaciones de servicios debido a su localización en otro Estado Miembro. Sin embargo no es la única vía para argumentar que efectivamente se está tratando con empresarios y profesionales en el marco de una actividad económica, que en definitiva es el requisito indispensable.

A tal efecto debemos tener en cuenta la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), que en distintas sentencias ha reiterado que, aunque el número de identificación a efectos del IVA acredita el estatuto fiscal del sujeto pasivo y facilita el control fiscal de las operaciones intracomunitarias, **se trata sólo de una mera exigencia formal**, que no puede poner en entredicho el derecho a la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales de la entrega intracomunitaria.

Es decir, si realizamos operaciones intracomunitarias, lo importante es poder probar nuestra condición de empresario o profesional y que dicha operación se desarrolla dentro de nuestra actividad económica. Por lo que, aunque disponer de NIF-IVA (y la consiguiente inscripción en el ROI) facilita esta acción probatoria, **no puede negarse tal condición sólo por su omisión.**

Es evidente que la inclusión en el ROI nos evitará quebraderos de cabeza, de hecho es obligatoria, pero ahora, cuando estemos todavía esperando su tramitación definitiva o si debido a una oportunidad del mercado no hemos podido solicitar la inclusión en el ROI con antelación, se acabó la duda de si se actúa conforme a derecho al aplicar la exención / inversión del sujeto pasivo, según se trate de una entrega o adquisición intracomunitaria respectivamente. Ya no debe producir inquietud que en una futura comprobación o inspección de Hacienda nos hagan retractarnos de nuestra decisión.

Conforme se ha comentado, sí se puede actuar como empresario o profesional a efectos del IVA a la hora de realizar operaciones intracomunitarias sin estar inscrito en el ROI, postura totalmente defendible con la documentación que se acompaña en los Anexos.

Mateo Amando López Bautista
www.supercontable.com

Anexos.

7.1. Artículos de la Ley 37/1992 del IVA relativos a las operaciones intracomunitarias

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(Sólo se incluyen los artículos relativos a las operaciones intracomunitarias)

TÍTULO I. Delimitación del hecho imponible

Capítulo II. Adquisiciones intracomunitarias de bienes

Artículo 13. Hecho imponible.

Artículo 14. Adquisiciones no sujetas.

Artículo 15. Concepto de adquisición intracomunitaria de bienes.

Artículo 16. Operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

TÍTULO II. Exenciones

Capítulo I. Entregas de bienes y prestaciones de servicios

Artículo 25. Exenciones en las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro.

Capítulo II. Adquisiciones intracomunitarias de bienes

Artículo 26. Exenciones en las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

TÍTULO III. Lugar de realización del hecho imponible

Capítulo I. Entregas de bienes y prestaciones de servicios

Artículo 68. Lugar de realización de las entregas de bienes.

Artículo 69. Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas generales.

Artículo 70. Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas especiales.

Capítulo II. Operaciones intracomunitarias

Artículo 71. Lugar de realización de las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

Artículo 72. Lugar de realización de los transportes intracomunitarios de bienes cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal.

TÍTULO IV. Devengo del impuesto

Capítulo I. Entregas de bienes y prestaciones de servicios

Artículo 75. Devengo del impuesto.

Capítulo II. Adquisiciones intracomunitarias de bienes

Artículo 76. Devengo del impuesto.

TÍTULO V. Base imponible

Capítulo II. Adquisiciones intracomunitarias de bienes

Artículo 82. Base imponible.

TÍTULO VI. Sujetos pasivos

Capítulo II. Adquisiciones intracomunitarias de bienes

Artículo 85. Sujetos pasivos.

TÍTULO IX. Regímenes especiales

Capítulo XI. Regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica

Sección 1.ª Disposiciones comunes

Artículo 163 septiesdecies. Definiciones y causas de exclusión.

Sección 3.ª Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los servicios prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo

Artículo 163 unvicies. Ámbito de aplicación.

Artículo 163 duovicies. Obligaciones formales.

Artículo 163 tericies. Derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

Artículo 163 quatericies. Prestaciones de servicios realizados en el territorio de aplicación del Impuesto por empresarios o profesionales establecidos en el mismo.

TÍTULO PRELIMINAR

Naturaleza y ámbito de aplicación

Artículo 1. Naturaleza del impuesto.

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las siguientes operaciones:

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.
- b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- c) Las importaciones de bienes.

TÍTULO I

Delimitación del hecho imponible

Capítulo II

Adquisiciones intracomunitarias de bienes

Artículo 13. Hecho imponible.

Estarán sujetas las siguientes operaciones realizadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto:

1.^a Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o profesional.

No se comprenden en estas adquisiciones intracomunitarias de bienes las siguientes:

a) Las adquisiciones de bienes cuya entrega se efectúe por un empresario o profesional que se beneficie del régimen de franquicia del Impuesto en el Estado miembro desde el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes.

b) Las adquisiciones de bienes cuya entrega haya tributado con sujeción a las reglas establecidas para el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el Estado miembro en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes.

c) Las adquisiciones de bienes que se correspondan con las entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje comprendidas en el artículo 68, apartado dos, número 2.^a de esta Ley.

d) Las adquisiciones de bienes que se correspondan con las ventas a distancia comprendidas en el artículo 68, apartado tres, de esta Ley.

e) Las adquisiciones de bienes que se correspondan con las entregas de bienes objeto de Impuestos Especiales a que se refiere el artículo 68, apartado cinco, de esta Ley.

f) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega en el Estado de origen de la expedición o transporte haya estado exenta del Impuesto por aplicación de los criterios establecidos en el artículo 22, apartados uno al once, de esta Ley.

g) Las adquisiciones de bienes que se correspondan con las entregas de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, las entregas de electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto de acuerdo con el apartado siete del artículo 68.

2.^a Las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos, efectuadas a título oneroso por las personas a las que sea de aplicación la no sujeción prevista en el artículo 14, apartados uno y dos, de esta Ley, así como las realizadas por cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional, cualquiera que sea la condición del transmitente.

A estos efectos, se considerarán medios de transporte:

- a) Los vehículos terrestres accionados a motor cuya cilindrada sea superior a 48 cm o su potencia exceda de 7,2 Kw.
- b) Las embarcaciones cuya eslora máxima sea superior a 7,5 metros, con excepción de aquéllas a las que afecte la exención del artículo 22, apartado uno, de esta Ley.
- c) Las aeronaves cuyo peso total al despegue exceda de 1.550 kilogramos, con excepción de aquéllas a las que afecte la exención del artículo 22, apartado cuatro, de esta Ley.

Los referidos medios de transporte tendrán la consideración de nuevos cuando, respecto de ellos, se dé cualquiera de las circunstancias que se indican a continuación:

- a) Que su entrega se efectúe antes de los tres meses siguientes a la fecha de su primera puesta en servicio o, tratándose de vehículos terrestres accionados a motor, antes de los seis meses siguientes a la citada fecha.
- b) Que los vehículos terrestres no hayan recorrido más de 6.000 kilómetros, las embarcaciones no hayan navegado más de 100 horas y las aeronaves no hayan volado más de 40 horas.

Artículo 14. Adquisiciones no sujetas.

Uno. No estarán sujetas al impuesto las adquisiciones intracomunitarias de bienes, con las limitaciones establecidas en el apartado siguiente, realizadas por las personas o entidades que se indican a continuación:

- 1.º Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, respecto de los bienes destinados al desarrollo de la actividad sometida a dicho régimen.
- 2.º Los sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción total o parcial del impuesto.
- 3.º Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.

Dos. La no sujeción establecida en el apartado anterior sólo se aplicará respecto de las adquisiciones intracomunitarias de bienes, efectuadas por las personas indicadas, cuando el importe total de las adquisiciones de bienes procedentes de los demás Estados miembros, excluido el Impuesto devengado en dichos Estados, no haya alcanzado en el año natural precedente 10.000 euros.

La no sujeción se aplicará en el año natural en curso hasta alcanzar el citado importe.

En la aplicación del límite a que se refiere este apartado debe considerarse que el importe de la contraprestación relativa a los bienes adquiridos no podrá fraccionarse a estos efectos.

Para el cálculo del límite indicado en este apartado se computará el importe de la contraprestación de las entregas de bienes a que se refiere el artículo 68, apartado tres, de esta Ley cuando, por aplicación de las reglas comprendidas en dicho precepto, se entiendan realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto.

Tres. Lo dispuesto en el presente artículo no será de aplicación respecto de las adquisiciones de medios de transporte nuevos y de los bienes que constituyen el objeto de los Impuestos Especiales, cuyo importe no se computará en el límite indicado en el apartado anterior.

Cuatro. No obstante lo establecido en el apartado uno, las operaciones descritas en él quedarán sujetas al impuesto cuando las personas que las realicen opten por la sujeción al mismo, en la forma que se determine reglamentariamente.

La opción abarcará un período mínimo de dos años.

Artículo 15. Concepto de adquisición intracomunitaria de bienes.

Uno. Se entenderá por adquisición intracomunitaria de bienes la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, con

destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores.

Dos. Cuando los bienes adquiridos por una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional sean transportados desde un territorio tercero e importados por dicha persona en otro Estado miembro, dichos bienes se considerarán expedidos o transportados a partir del citado Estado miembro de importación.

Artículo 16. Operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

Se considerarán operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes a título oneroso:

1.º (Suprimido)

2.º La afectación a las actividades de un empresario o profesional desarrolladas en el territorio de aplicación del impuesto de un bien expedido o transportado por ese empresario, o por su cuenta, desde otro Estado miembro en el que el referido bien haya sido producido, extraído, transformado, adquirido o importado por dicho empresario o profesional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional realizada en el territorio de este último Estado miembro.

Se exceptúan de lo dispuesto en este número las operaciones excluidas del concepto de transferencia de bienes según los criterios contenidos en el artículo 9, número 3.º, de esta Ley.

3.º La afectación realizada por las fuerzas de un Estado parte del Tratado del Atlántico Norte en el territorio de aplicación del impuesto, para su uso o el del elemento civil que les acompaña, de los bienes que no han sido adquiridos por dichas fuerzas o elemento civil en las condiciones normales de tributación del impuesto en la Comunidad, cuando su importación no pudiera beneficiarse de la exención del impuesto establecida en el artículo 62 de esta Ley.

4.º Cualquier adquisición resultante de una operación que, si se hubiese efectuado en el interior del país por un empresario o profesional, sería calificada como entrega de bienes en virtud de lo dispuesto en el artículo 8 de esta Ley.

TÍTULO II Exenciones

CAPÍTULO I Entregas de bienes y prestaciones de servicios

Artículo 25. Exenciones en las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro.

Estarán exentas del impuesto las siguientes operaciones:

Uno. Las entregas de bienes definidas en el artículo 8 de esta Ley, expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores, al territorio de otro Estado miembro, siempre que el adquirente sea:

- a) Un empresario o profesional identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en un Estado miembro distinto del Reino de España.
- b) Una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional, pero que esté identificada a efectos del Impuesto en un Estado miembro distinto del Reino de España.

La exención descrita en este apartado no se aplicará a las entregas de bienes efectuadas para aquellas personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al Impuesto en el Estado miembro de destino en virtud de los criterios contenidos en el artículo 14, apartados uno y dos de esta Ley.

Tampoco se aplicará esta exención a las entregas de bienes acogidas al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección regulado en el capítulo IV del Título IX de esta Ley

Dos. Las entregas de medios de transportes nuevos, efectuadas en las condiciones indicadas en el apartado uno, cuando los adquirentes en destino sean las personas comprendidas en el penúltimo párrafo del apartado precedente o cualquiera otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional.

Tres. Las entregas de bienes comprendidas en el artículo 9, número 3.º de esta Ley a las que resultaría aplicable la exención del apartado uno si el destinatario fuese otro empresario o profesional.

CAPÍTULO II Adquisiciones intracomunitarias de bienes

Artículo 26. Exenciones en las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

Estarán exentas del impuesto:

Uno. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega en el territorio de aplicación del impuesto hubiera estado, en todo caso, no sujeta o exenta en virtud de lo dispuesto en los artículos 7, 20, 22, 23 y 24 de esta Ley.

Dos. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya importación hubiera estado, en todo caso, exenta del impuesto en virtud de lo dispuesto en el Capítulo III de este Título.

Tres. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en las que concurren los siguientes requisitos:

1º. Que se realicen por un empresario o profesional que:

a) No esté establecido ni identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto, y

b) Que esté identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en otro Estado miembro de la Comunidad.

2º. Que se efectúen para la ejecución de una entrega subsiguiente de los bienes adquiridos, realizada en el interior del territorio de aplicación del impuesto por el propio adquirente.

3º. Que los bienes adquiridos se expidan o transporten directamente a partir de un Estado miembro distinto de aquel en el que se encuentre identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido el adquirente y con destino a la persona para la cual se efectúe la entrega subsiguiente.

4º. Que el destinatario de la posterior entrega sea un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe como tal, a quienes no les afecte la no sujeción establecida en el artículo 14 de esta Ley y que tengan atribuido un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido suministrado por la Administración española.

Cuatro. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes respecto de las cuales se atribuya al adquirente, en virtud de lo dispuesto en los artículos 119 o 119 bis de esta Ley, el derecho a la devolución total del Impuesto que se hubiese devengado por las mismas.

TÍTULO III Lugar de realización del hecho imponible

CAPÍTULO I Entregas de bienes y prestaciones de servicios

Artículo 68. Lugar de realización de las entregas de bienes.

El lugar de realización de las entregas de bienes se determinará según las reglas siguientes:

Uno.—Las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.

Dos.—También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto:

1.º Las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente, cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado cuatro de este artículo.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el lugar de iniciación de la expedición o del transporte de los bienes que hayan de ser objeto de importación esté situado en un país tercero, las entregas de los mismos efectuadas por el importador y, en su caso, por sucesivos adquirentes se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.º Las entregas de los bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición, cuando la instalación se ultime en el referido territorio y siempre que la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes entregados.

3.º Las entregas de bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio.

4.º Las entregas de bienes a los pasajeros que se efectúen a bordo de un buque, de un avión o de un tren, en el curso de la parte de un transporte realizada en el interior de la Comunidad, cuyo lugar de inicio se encuentre en el ámbito espacial del Impuesto y el lugar de llegada en otro punto de la Comunidad.

Cuando se trate de un transporte de ida y vuelta, el trayecto de vuelta se considerará como un transporte distinto.

A los efectos de este número, se considerará como:

- a) La parte de un transporte realizada en el interior de la Comunidad, la parte de un transporte que, sin escalas en territorios terceros, discurra entre los lugares de inicio y de llegada situados en la Comunidad.
- b) Lugar de inicio, el primer lugar previsto para el embarque de pasajeros en el interior de la Comunidad, incluso después de la última escala fuera de la Comunidad.
- c) Lugar de llegada, el último lugar previsto para el desembarque en la Comunidad de pasajeros embarcados también en ella, incluso antes de otra escala en territorios terceros.

Tres.—Se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto las entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicie en otro Estado miembro con destino al mencionado territorio cuando concurren los siguientes requisitos:

- 1.º Que la expedición o el transporte de los bienes se efectúe por el vendedor o por su cuenta.
- 2.º Que los destinatarios de las citadas entregas sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley, o bien, cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo.
- 3.º Que los bienes objeto de dichas entregas sean bienes distintos de los que se indican a continuación:
 - a) Medios de transporte nuevos, definidos en el artículo 13, número 2.º de esta Ley.
 - b) Bienes objeto de instalación o montaje a que se refiere el apartado dos, número 2.º del presente artículo.
 - c) Bienes cuyas entregas hayan tributado conforme al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte de los bienes
- 4.º Que el importe total, excluido el Impuesto, de las entregas efectuadas por el empresario o profesional desde otro Estado miembro con destino al territorio de aplicación del Impuesto, con los requisitos de los números anteriores, haya excedido durante el año natural precedente la cantidad de 35.000 euros.

Lo previsto en este apartado será de aplicación, en todo caso, a las entregas efectuadas durante el año en curso una vez superado el límite cuantitativo indicado en el párrafo anterior.

También se considerarán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las entregas efectuadas en las condiciones señaladas en este apartado, aunque no se hubiese superado el límite cuantitativo indicado, cuando los empresarios hubiesen optado por dicho lugar de tributación en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte.

En la aplicación del límite a que se refiere este número debe considerarse que el importe de la contraprestación de las entregas de los bienes no podrá fraccionarse a estos efectos.

Cuatro.—No se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicie en dicho territorio con destino a otro Estado miembro cuando concurren los requisitos a que se refieren los números 1.º, 2.º y 3.º del apartado anterior y el importe total de las mismas, excluido el impuesto, haya excedido durante el año natural precedente de los límites fijados en dicho Estado a estos efectos.

Lo previsto en este apartado será de aplicación, en todo caso, a las entregas efectuadas durante el año en curso a partir del momento en que el importe de los mismos supere los límites cuantitativos que establezcan los respectivos Estados miembros de destino.

Podrán optar por aplicar lo dispuesto en este apartado, en la forma que reglamentariamente se establezca, los empresarios cuyas ventas con destino a otros Estados miembros no hayan superado los límites indicados. La opción comprenderá, como mínimo, dos años naturales.

No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, las referidas entregas de bienes no se entenderán realizadas, en ningún caso, en el territorio de aplicación del impuesto cuando los bienes sean objeto de los Impuestos Especiales.

Cinco.—Las entregas de bienes que sean objeto de Impuestos Especiales, efectuadas en las condiciones descritas en el apartado tres, números 1.º y 2.º, se entenderán, en todo caso, realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando el lugar de llegada de la expedición o del transporte se encuentre en el referido territorio.

El importe de las entregas de los bienes a que se refiere el párrafo anterior no se computará a los efectos de determinar los límites previstos en los apartados tres y cuatro anteriores.

Seis.—Cuando los bienes objeto de las entregas a que se refieren los apartados tres y cuatro de este artículo sean expedidos o transportados desde un país tercero e importados por el vendedor en un Estado miembro distinto del de destino final, se entenderá que han sido expedidos o transportados a partir del Estado miembro de importación.

Siete.—Las entregas de gas a través de una red de gas natural situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red, las entregas de electricidad o las entregas de calor o de frío a través de las redes de calefacción o de refrigeración, se entenderán efectuadas en el territorio de aplicación del impuesto en los supuestos que se citan a continuación:

1.º Las efectuadas a un empresario o profesional revendedor, cuando este tenga la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio en el citado territorio, siempre que dichas entregas tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio.

A estos efectos, se entenderá por empresario o profesional revendedor aquél cuya actividad principal respecto de las compras de gas, electricidad, calor o frío, consista en su reventa y el consumo propio de los mismos sea insignificante.

2.º Cualesquiera otras, cuando el adquirente efectúe el uso o consumo efectivos de dichos bienes en el territorio de aplicación del impuesto. A estos efectos, se considerará que tal uso o consumo se produce en el citado territorio cuando en él se encuentre el contador en el que se efectúe su medición.

Cuando el adquirente no consuma efectivamente el total o parte de dichos bienes, los no consumidos se considerarán usados o consumidos en el territorio de aplicación del impuesto cuando el adquirente tenga en este territorio la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio, siempre que las entregas hubieran tenido por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio.

Artículo 69. Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas generales.

Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

2.º Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.

Dos. Por excepción de lo dispuesto en el número 2.º del apartado Uno del presente artículo, no se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando el destinatario de los mismos no sea un empresario o profesional actuando como tal y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, salvo en el caso de que dicho destinatario esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla:

- a) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares.
- b) La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional.
- c) Los de publicidad.
- d) Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, con excepción de los comprendidos en el número 1.º del apartado Uno del artículo 70 de esta Ley.
- e) Los de tratamiento de datos y el suministro de informaciones, incluidos los procedimientos y experiencias de carácter comercial.
- f) Los de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes.
- g) Los de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios financieros, citados respectivamente por el artículo 20, apartado Uno, números 16.º y 18.º, de esta Ley, incluidos los que no estén exentos, con excepción del alquiler de cajas de seguridad.
- h) Los de cesión de personal.
- i) El doblaje de películas.
- j) Los arrendamientos de bienes muebles corporales, con excepción de los que tengan por objeto cualquier medio de transporte y los contenedores.
- k) La provisión de acceso a las redes de gas natural situadas en el territorio de la Comunidad o a cualquier red conectada a dichas redes, a la red de electricidad, de calefacción o de refrigeración, y el transporte o distribución a través de dichas redes, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con cualesquiera de los servicios comprendidos en esta letra.
- l) Las obligaciones de no prestar, total o parcialmente, cualquiera de los servicios enunciados en este apartado.

Tres. A efectos de esta Ley, se entenderá por:

1.º Sede de la actividad económica: lugar en el que los empresarios o profesionales centralicen la gestión y el ejercicio habitual de su actividad empresarial o profesional.

2.º Establecimiento permanente: cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades empresariales o profesionales.

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 escóricas, 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.

3.º Servicios de telecomunicación: aquellos servicios que tengan por objeto la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza, por hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluyendo la cesión o concesión de un derecho al uso de medios para tal transmisión, emisión o recepción e, igualmente, la provisión de acceso a redes informáticas.

4.º Servicios prestados por vía electrónica: aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes:

- a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.
- b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.
- c) El suministro de programas y su actualización.
- d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.
- e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.
- f) El suministro de enseñanza a distancia.

A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica.

5.º Servicios de radiodifusión y televisión: aquellos servicios consistentes en el suministro de contenidos de audio y audiovisuales, tales como los programas de radio o de televisión suministrados al público a través de las redes de comunicaciones por un prestador de servicios de comunicación, que actúe bajo su propia responsabilidad editorial, para ser escuchados o vistos simultáneamente siguiendo un horario de programación.

Artículo 70. Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas especiales.

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

1.º Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.

Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:

- a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.
- b) Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias.
- c) Los de carácter técnico relativos a dichas ejecuciones de obra, incluidos los prestados por arquitectos, arquitectos técnicos e ingenieros.
- d) Los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias.

e) Los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles.

f) Los de alquiler de cajas de seguridad.

g) La utilización de vías de peaje.

h) Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, campamento y balneario.

2.º Los de transporte que se citan a continuación, por la parte de trayecto que discurra por el territorio de aplicación del Impuesto tal y como éste se define en el artículo 3 de esta Ley:

a) Los de transporte de pasajeros, cualquiera que sea su destinatario.

b) Los de transporte de bienes distintos de los referidos en el artículo 72 de esta Ley cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal.

3.º El acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias y exposiciones, y los servicios accesorios al mismo, siempre que su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal y dichas manifestaciones tengan lugar efectivamente en el citado territorio.

4.º Los prestados por vía electrónica cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que éste se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto.

5.º A) Los de restauración y catering en los siguientes supuestos:

a) Los prestados a bordo de un buque, de un avión o de un tren, en el curso de la parte de un transporte de pasajeros realizado en la Comunidad cuyo lugar de inicio se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.

Cuando se trate de un transporte de ida y vuelta, el trayecto de vuelta se considerará como un transporte distinto.

b) Los restantes servicios de restauración y catering cuando se presten materialmente en el territorio de aplicación del Impuesto.

B) A los efectos de lo dispuesto en el apartado A), letra a), de este número, se considerará como:

a) Parte de un transporte de pasajeros realizado en la Comunidad: la parte de un transporte de pasajeros que, sin hacer escala en un país o territorio tercero, discurra entre los lugares de inicio y de llegada situados en la Comunidad.

b) Lugar de inicio: el primer lugar previsto para el embarque de pasajeros en la Comunidad, incluso después de la última escala fuera de la Comunidad.

c) Lugar de llegada: el último lugar previsto para el desembarque en la Comunidad de pasajeros embarcados también en ella, incluso antes de otra escala hecha en un país o territorio tercero.

6.º Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que las operaciones respecto de las que se intermedie se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en esta Ley.

7.º Los que se enuncian a continuación, cuando se presten materialmente en dicho territorio y su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal:

a) Los servicios accesorios a los transportes tales como la carga y descarga, transbordo, manipulación y servicios similares.

b) Los trabajos y las ejecuciones de obra realizados sobre bienes muebles corporales y los informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes.

c) Los servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias y exposiciones, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores.

8.º Los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que éste se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto.

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

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

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

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

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

Dos. Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

1.º Los enunciados en el apartado Dos del artículo 69 de esta Ley, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.

2.º Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.

3.º Los de arrendamiento de medios de transporte.

4.º Los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión.

CAPÍTULO II Operaciones intracomunitarias

Artículo 71. Lugar de realización de las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

Uno. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes se considerarán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando se encuentre en este territorio el lugar de la llegada de la expedición o transporte con destino al adquirente.

Dos. También se considerarán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las adquisiciones intracomunitarias a que se refiere el artículo 13, número 1.º de la presente Ley cuando el adquirente haya comunicado al vendedor el número de identificación a efectos del impuesto sobre el Valor Añadido atribuido por la Administración española, en la medida en que no hayan sido gravadas en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte.

Artículo 72. Lugar de realización de los transportes intracomunitarios de bienes cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal.

Uno. Los transportes intracomunitarios de bienes cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal se considerarán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto cuando se inicien en el mismo.

Dos. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley se entenderá por:

- a) Transporte intracomunitario de bienes: el transporte de bienes cuyos lugares de inicio y de llegada estén situados en los territorios de dos Estados miembros diferentes.
- b) Lugar de inicio: el lugar donde comience efectivamente el transporte de los bienes, sin tener en cuenta los trayectos efectuados para llegar al lugar en que se encuentren los bienes.
- c) Lugar de llegada: el lugar donde se termine efectivamente el transporte de los bienes.

TÍTULO IV Devengo del impuesto

CAPÍTULO I Entregas de bienes y prestaciones de servicios

Artículo 75. Devengo del impuesto.

Uno. Se devengará el Impuesto:

1.º En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente.

2.º En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

No obstante, en las prestaciones de servicios en las que el destinatario sea el sujeto pasivo del Impuesto conforme a lo previsto en los números 2.º y 3.º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley, que se lleven a cabo de forma continuada durante un plazo superior a un año y que no den lugar a pagos anticipados durante dicho período, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación o desde el anterior devengo hasta la citada fecha, en tanto no se ponga fin a dichas prestaciones de servicios.

Por excepción de lo dispuesto en los párrafos anteriores, cuando se trate de ejecuciones de obra con aportación de materiales, en el momento en que los bienes a que se refieran se pongan a disposición del dueño de la obra.

2.º bis. Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, cuyas destinatarias sean las Administraciones públicas, en el momento de su recepción, conforme a lo dispuesto en el artículo 235 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre.

3.º En las transmisiones de bienes entre el comitente y comisionista efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta, cuando el último actúe en nombre propio, en el momento en que el comisionista efectúe la entrega de los respectivos bienes.

Cuando se trate de entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos por los que una de las partes entrega a la otra bienes muebles, cuyo valor se estima en una cantidad cierta, obligándose quien los recibe a procurar su venta dentro de un plazo y a devolver el valor estimado de los bienes vendidos y el resto de los no vendidos, el devengo de las entregas relativas a los bienes vendidos se producirá cuando quien los recibe los ponga a disposición del adquirente.

4.º En las transmisiones de bienes entre comisionista y comitente efectuadas en virtud de contratos de comisión de compra, cuando el primero actúe en nombre propio, en el momento en que al comisionista le sean entregados los bienes a que se refieran.

5.º En los supuestos de autoconsumo, cuando se efectúen las operaciones gravadas.

No obstante, en los casos a que se refiere el artículo 9, número 1.º, letra d), párrafo tercero de esta Ley, el Impuesto se devengará:

- a) Cuando se produzcan las circunstancias que determinan la limitación o exclusión del derecho a la deducción.
- b) El último día del año en que los bienes que constituyan su objeto se destinen a operaciones que no originen el derecho a la deducción.
- c) El último día del año en que sea de aplicación la regla de prorrata general.
- e) Cuando se produzca el devengo de la entrega exenta.

6.º (Suprimido)

7.º En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

Cuando los referidos suministros constituyan entregas de bienes comprendidas en los apartados Uno y Tres del artículo 25 de esta Ley, y no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior al mes natural, el devengo del Impuesto se producirá el último día de cada mes por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

Se exceptúan de lo dispuesto en los párrafos anteriores las operaciones a que se refiere el párrafo segundo del número 1.º precedente.

8.º En las entregas de bienes comprendidas en el artículo 25 de esta Ley, distintas de las señaladas en el número anterior, el devengo del Impuesto se producirá el día 15 del mes siguiente a aquél en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes con destino al adquirente.

No obstante, si con anterioridad a la citada fecha se hubiera expedido factura por dichas operaciones, el devengo del Impuesto tendrá lugar en la fecha de expedición de la misma.

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a las entregas de bienes comprendidas en el artículo 25 de esta Ley.

CAPÍTULO II Adquisiciones intracomunitarias de bienes

Artículo 76. Devengo del impuesto.

En las adquisiciones intracomunitarias de bienes, el impuesto se devengará en el momento en que se consideren efectuadas las entregas de bienes similares de conformidad con lo dispuesto en el artículo 75 de esta Ley.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las adquisiciones intracomunitarias de bienes no será de aplicación el apartado dos del artículo 75, relativo al devengo de las operaciones que originen pagos anticipados anteriores a la realización de dichas adquisiciones.

TÍTULO V

Base imponible

CAPÍTULO II

Adquisiciones intracomunitarias de bienes**Artículo 82. Base imponible.**

Uno. La base imponible de las adquisiciones intracomunitarias de bienes se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el capítulo anterior.

En particular, en las adquisiciones a que se refiere el artículo 16, número 2.º, de esta Ley, la base imponible se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 79, apartado tres, de la presente Ley.

En el supuesto de que el adquirente obtenga la devolución de los impuestos especiales en el Estado miembro de partida de la expedición o del transporte de los bienes, se regularizará su situación tributaria en la forma que se determine reglamentariamente.

Dos. Cuando sea de aplicación lo previsto en el artículo 71, apartado dos, la base imponible será la correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias que no se hayan gravado en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los bienes.

TÍTULO VI

Sujetos pasivos

CAPÍTULO II

Adquisiciones intracomunitarias de bienes**Artículo 85. Sujetos pasivos.**

En las adquisiciones intracomunitarias de bienes los sujetos pasivos del impuesto serán quienes las realicen, de conformidad con lo previsto en el artículo 71 de esta Ley.

TÍTULO IX

Regímenes especiales

CAPÍTULO XI

Regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica**Sección 1.ª Disposiciones comunes****Artículo 163 septiesdecies. Definiciones y causas de exclusión.**

Uno. A efectos del presente Capítulo, serán de aplicación las siguientes definiciones:

- a) "Servicios de telecomunicaciones" los servicios a que se refiere el número 3.º del apartado Tres del artículo 69 de esta Ley;
- b) "Servicios electrónicos" o "servicios prestados por vía electrónica": los servicios definidos en el número 4.º del apartado Tres del artículo 69 de esta Ley;
- c) "Servicios de radiodifusión o de televisión" los servicios a que se refiere el número 5.º del apartado Tres del artículo 69 de esta Ley;
- d) "Estado miembro de consumo": el Estado miembro en el que se considera que tiene lugar la prestación de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos conforme a los números 4.º y 8.º del apartado Uno del artículo 70 o sus equivalentes en las legislaciones de otros Estados miembros;

e) "Declaraciones-liquidaciones periódicas de los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos": la declaración-liquidación en la que consta la información necesaria para determinar la cuantía del impuesto correspondiente en cada Estado miembro de consumo.

Dos. Serán causas de exclusión de estos regímenes especiales cualesquiera de las siguientes circunstancias que se relacionan a continuación:

- a) La presentación de la declaración de cese de las operaciones comprendidas en dichos regímenes especiales.
- b) La existencia de hechos que permitan presumir que las operaciones del empresario o profesional incluidas en estos regímenes especiales han concluido.
- c) El incumplimiento de los requisitos necesarios para acogerse a estos regímenes especiales.
- d) El incumplimiento reiterado de las obligaciones impuestas por la normativa de estos regímenes especiales.

La decisión de exclusión será competencia exclusiva del Estado miembro de identificación que se define para cada uno de estos regímenes especiales.

Tres. Sin perjuicio de lo previsto en el apartado anterior, el empresario o profesional podrá darse de baja voluntaria de estos regímenes.

Cuatro. Reglamentariamente se establecerán las disposiciones necesarias para el desarrollo y aplicación de lo dispuesto en este Capítulo.

Sección 3.ª Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los servicios prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo

Artículo 163 unvicies. Ámbito de aplicación.

Uno. Podrán acogerse al régimen especial previsto en la presente sección los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad pero no establecidos en el Estado miembro de consumo que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos a personas que no tengan la condición de empresario o profesional actuando como tal y que estén establecidas en un Estado miembro o tengan en él su domicilio o residencia habitual.

El régimen especial se aplicará a todas las prestaciones de servicios que, de acuerdo con lo dispuesto por los números 4.º y 8.º del apartado Uno del artículo 70 de esta Ley, o sus equivalentes en las legislaciones de otros Estados miembros, deban entenderse efectuadas en la Comunidad, siempre que se presten en un Estado miembro distinto a aquel en el que el empresario o profesional acogido a este régimen especial tenga establecida la sede de su actividad económica o tenga un establecimiento permanente.

Dos. A efectos de la presente Sección, se considerará:

- a) "Empresario o profesional no establecido en el Estado miembro de consumo": todo empresario o profesional que tenga establecida la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad o que posea en ella un establecimiento permanente, pero que no tenga establecida dicha sede en el territorio del Estado miembro de consumo ni posea en él un establecimiento permanente;
- b) "Estado miembro de identificación": el Estado miembro en el que el empresario o profesional tenga establecida la sede de su actividad económica. Cuando el empresario o profesional no tenga establecida la sede de su actividad económica en la Comunidad, se atenderá al único Estado miembro en el que tenga un establecimiento permanente o, en caso de tener establecimientos permanentes en varios Estados miembros, al Estado por el que opte el empresario o profesional de entre los Estados miembros en que disponga de un establecimiento permanente. En este último caso, la opción por un Estado miembro vinculará al empresario o profesional en tanto no sea revocada por el mismo, si bien, la opción por su aplicación tendrá una validez mínima de tres años naturales, incluido el año natural a que se refiere la opción ejercitada.

Tres. A efectos de la presente sección se considerará a España el "Estado miembro de identificación" en los siguientes supuestos:

- a) En todo caso, para los empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica en el territorio de aplicación del impuesto y aquellos que no tengan establecida la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad pero tengan exclusivamente en el territorio de aplicación del impuesto uno o varios establecimientos permanentes.
- b) Cuando se trate de empresarios o profesionales que no tengan la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad y que teniendo más de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto y en algún otro Estado miembro hayan elegido a España como Estado miembro de identificación.

Artículo 163 duovicies. Obligaciones formales.

Uno. En caso de que España sea el Estado miembro de identificación el empresario o profesional, que preste servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos acogidos al régimen especial en otro Estado miembro, quedará obligado a:

- a) Declarar el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial. Dicha declaración se presentará por vía electrónica.
- b) Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido por cada trimestre natural, independientemente de que haya suministrado o no servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos. La declaración no podrá ser negativa y se presentará dentro del plazo de veinte días a partir del final del período al que se refiere la declaración.

Esta declaración-liquidación deberá incluir el número de identificación fiscal asignado al empresario o profesional por la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por el impuesto y, por cada Estado miembro de consumo en que se haya devengado el impuesto, el valor total, excluido el impuesto sobre el valor añadido que grave la operación, de los servicios prestados de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos, durante el período al que se refiere la declaración, la cantidad global del impuesto correspondiente a cada Estado miembro, desglosado por tipos impositivos y el importe total, resultante de la suma de todas éstas, que debe ser ingresado en España.

Cuando el empresario o profesional tenga uno o más establecimientos permanentes en Estados miembros distintos de España, desde los que preste los servicios a que se refiere este régimen especial, deberá incluir además en la declaración-liquidación la información a que se refiere el párrafo anterior, correspondiente a cada establecimiento permanente, identificado con su número de identificación individual del impuesto o el número de referencia fiscal de dicho establecimiento, y desglosada por cada Estado miembro de consumo.

Si el importe de la contraprestación de las operaciones se hubiera fijado en moneda distinta del euro, el mismo se convertirá a euros aplicando el tipo de cambio válido que corresponda al último día del período de liquidación. El cambio se realizará siguiendo los tipos de cambio publicados por el Banco Central Europeo para ese día o, si no hubiera publicación correspondiente a ese día, del día siguiente.

Cualquier modificación posterior de las cifras contenidas en las declaraciones presentadas, deberá efectuarse, en el plazo máximo de tres años a partir de la fecha en que debía presentarse la declaración inicial, a través del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones y de declaraciones complementarias previsto en los artículos 120.3 y 122, respectivamente, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo. No obstante, el Estado miembro de consumo podrá aceptar correcciones tras la finalización del plazo indicado con sujeción a lo previsto en su normativa tributaria nacional.

- c) Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración, haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponde, el importe se ingresará en euros en la cuenta bancaria designada por la Administración tributaria, dentro del plazo de presentación de la declaración.

Cualquier rectificación posterior de los importes ingresados que determine un ingreso adicional del Impuesto, deberá realizarse haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponda, sin que pueda añadirse o introducirse en otra declaración posterior.

d) Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial. Este registro deberá llevarse con la precisión suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar si la declaración mencionada en la letra b) anterior es correcta.

Este registro estará a disposición tanto del Estado miembro de identificación como del de consumo, quedando obligado el empresario o profesional a ponerlo a disposición de las Administraciones tributarias de los referidos Estados, previa solicitud de las mismas, por vía electrónica.

El empresario o profesional deberá conservar este registro durante un período de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

Dos. El empresario o profesional que considere a España como Estado miembro de identificación deberá presentar, exclusivamente en España, las declaraciones-liquidaciones e ingresar, en su caso, el importe del impuesto correspondiente a todas las operaciones a que se refiere este régimen especial realizadas en todos los Estados miembros de consumo.

Tres. El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas dictará las disposiciones necesarias para el desarrollo y aplicación de lo establecido en la presente sección.

Artículo 163 tercios. Derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

Uno. Los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial no podrán deducir en la declaración-liquidación a que se refiere la letra b) del apartado Uno del artículo 163 duodécimos de esta Ley, cantidad alguna por las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que, conforme a las reglas que resulten aplicables se destinen a la prestación de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos a que se refiere este régimen.

No obstante lo anterior, los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial y realicen en el Estado miembro de consumo operaciones a las que se refiere este régimen especial conjuntamente con otras distintas que determinen la obligación de registrarse y de presentar declaraciones-liquidaciones en dicho Estado miembro, podrán deducir las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que, conforme a las reglas que resulten aplicables, se entiendan realizadas en el Estado miembro de consumo y que se destinen a la prestación de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos a que se refiere este régimen especial a través de las declaraciones-liquidaciones correspondientes del impuesto que deban presentar en dicho Estado miembro.

Dos. Sin perjuicio de lo previsto en el apartado anterior, los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial, tendrán derecho a la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la prestación de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos a los que se refiere este régimen que deban entenderse realizadas en el Estado miembro de consumo, conforme al procedimiento previsto en la normativa del Estado miembro de consumo en desarrollo de lo que dispone la Directiva 2008/9/CE, del Consejo, de 12 de febrero de 2008, en los términos que prevé el artículo 369 undécimos de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006. En particular, en el caso de empresarios o profesionales que estén establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto solicitarán la devolución de las cuotas soportadas, con excepción de las realizadas en el indicado territorio, a través del procedimiento previsto en el artículo 117 bis de esta Ley.

Tres. En caso de que España sea el Estado miembro de identificación, las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que, se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto y se destinen a la prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos, podrán deducirse a través de las correspondientes declaraciones-liquidaciones conforme el régimen general del Impuesto, con independencia de que a los referidos servicios les resulte o no aplicable el régimen especial previsto en esta sección.

Cuatro. En caso de que España sea el Estado miembro de consumo, sin perjuicio de lo dispuesto en el número 2.º del apartado Dos del artículo 119 de esta Ley, los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad que se acojan a este régimen especial tendrán derecho a la devolución de las cuotas del

Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que deban entenderse realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, siempre que dichos bienes y servicios se destinen a la prestación de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos a los que se refiere este régimen especial. El procedimiento para el ejercicio de este derecho será el previsto en el artículo 119 de esta Ley.

Artículo 163 quatervicies. Prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos realizados en el territorio de aplicación del Impuesto por empresarios o profesionales establecidos en el mismo.

El régimen especial previsto en esta sección no resultará aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos prestados en el territorio de aplicación del Impuesto por empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente en el mismo. A dichas prestaciones de servicios les resultará aplicable el régimen general del Impuesto.

7.2. Consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V1275-17
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	26/05/2017
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts. 4, 5 y 69-
DESCRIPCION-HECHOS	La consultante es una sociedad mercantil establecida en el territorio de aplicación del impuesto que presta servicios a entidades no establecidas en dicho territorio consistentes en el asesoramiento técnico para la obtención de los certificados de aeronavegabilidad de las aeronaves propiedad de sus clientes.
CUESTION-PLANTEADA	Lugar de realización de las operaciones descritas así como necesidad de inscripción en el Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI).
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.- De conformidad con el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre) "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."</p> <p>El artículo 5 de la Ley 37/1992 señala que:</p> <p>"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:</p> <p>a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.</p> <p>(...)</p> <p>b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.</p> <p>(...)."</p> <p>A este respecto, el apartado dos del artículo 5 de la Ley del Impuesto señala que "son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios."</p> <p>Adicionalmente, el artículo 11 de la Ley 37/1992 define las prestaciones de servicios como "toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes."</p> <p>De conformidad con lo anterior, la consultante tiene, a los efectos del Impuesto, la condición de empresario o profesional y las operaciones efectuadas a favor de sus clientes deben ser calificadas como prestaciones de servicios que estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida en que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.</p> <p>Igualmente, de la información contenida en el escrito de la consulta parece deducirse que los clientes de la consultante tienen también la condición de empresarios o profesionales a los efectos del Impuesto y que no están establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto.</p> <p>2.- Las reglas de determinación del lugar de realización de las prestaciones de servicio se contienen en los artículos 69, 70 y 72 de la Ley 37/1992, señalando el artículo 69 que:</p> <p>"Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:</p> <p>1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.</p> <p>(...)."</p> <p>De conformidad con lo anterior, las prestaciones de servicios objeto de consulta, no se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, no estando sujetas al mismo, por tener por destinatario a un empresario o profesional que no dispone en el territorio de aplicación del Impuesto, de su sede de actividad económica o de un establecimiento permanente o, en su defecto, un domicilio o residencia habitual que fueran destinatarios de dichos servicios.</p>

Y lo anterior con independencia de que la consultante se encuentre dada de alta en el Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI en adelante).

3.- El ROI, es objeto de regulación en el artículo 3.3 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE del 5 de septiembre) que establece que:

"3. El Registro de operadores intracomunitarios estará formado por las personas o entidades que tengan asignado el número de identificación fiscal regulado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en el artículo 25 de este reglamento y que se encuentren en alguno de los siguientes supuestos:

(...)

d) Los empresarios o profesionales que presten servicios que, conforme a las reglas de localización, se entiendan realizados en el territorio de otro Estado miembro cuando el sujeto pasivo sea el destinatario de los mismos.

Este registro formará parte del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores".

Adicionalmente, el artículo 25 del Real Decreto 1065/2007 prevé que:

"1. A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, para las personas o entidades que realicen operaciones intracomunitarias a las que se refiere el apartado 2, el número de identificación será el definido de acuerdo con lo establecido en este reglamento, al que se antepondrá el prefijo ES, conforme al estándar internacional código ISO-3166 alfa 2.

Dicho número se asignará cuando se solicite por el interesado la inclusión en el Registro de operadores intracomunitarios, en la forma prevista para la declaración de alta o modificación de datos censales. La Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá denegar la asignación de este número en los supuestos comprendidos en los artículos 24.1 y 146.1.b) de este reglamento. Si la Agencia Estatal de Administración Tributaria no hubiera resuelto en un plazo de tres meses, podrá considerarse denegada la asignación del número solicitado.

2. El número de identificación fiscal definido en el apartado anterior se asignará a las siguientes personas o entidades:

(...)

c) Los empresarios o profesionales que presten servicios que, conforme a las reglas de localización, se entiendan realizados en el territorio de otro Estado miembro cuando el sujeto pasivo sea el destinatario de los mismos.

(...)

4. Las personas o entidades que entreguen bienes o efectúen prestaciones de servicios que se localicen en otros Estados miembros podrán solicitar a la Administración tributaria la confirmación del número de identificación fiscal atribuido por cualquier Estado miembro de la Comunidad Europea a los destinatarios de dichas operaciones.

5. Los empresarios o profesionales que realicen entregas de bienes con destino a otros Estados miembros o que efectúen prestaciones de servicios que se localicen en otros Estados miembros, podrán solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria la confirmación del número de identificación fiscal atribuido por cualquiera de dichos Estados a los destinatarios de las citadas operaciones".

Así, de acuerdo con lo anterior y habiéndose concluido que los servicios prestados no están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, la entidad consultante deberá solicitar la inscripción en el ROI en los términos establecidos en el Real Decreto 1065/2007 en la medida en que los servicios en cuestión se entiendan realizados en el territorio de cualquier otro Estado miembro.

Asimismo, en ese caso deberá la consultante informar sobre dichas operaciones en la declaración recapitulativa objeto de regulación en los artículos 78 a 81 del Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), estableciendo el artículo 79 de dicha disposición que:

"Estarán obligados a presentar la declaración recapitulativa los empresarios y profesionales, incluso cuando tengan dicha condición con arreglo a lo dispuesto en el apartado cuatro del artículo 5 de la Ley del Impuesto, que realicen cualquiera de las siguientes operaciones:

(...)

3.º Las prestaciones intracomunitarias de servicios.

A efectos de este Reglamento, se considerarán prestaciones intracomunitarias de servicios las prestaciones de servicios en las que concurran los siguientes requisitos:

a) Que, conforme a las reglas de localización aplicables a las mismas, no se entiendan prestadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

b) Que estén sujetas y no exentas en otro Estado miembro.

c) Que su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal y radique en dicho Estado miembro la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, o que dicho destinatario sea una persona jurídica que

no actúe como empresario o profesional pero tenga asignado un número de identificación a efectos del Impuesto suministrado por ese Estado miembro.

d) Que el sujeto pasivo sea dicho destinatario.

(...).”

4.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V4812-16
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	10/11/2016
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts. 4, 13, 15, 97. RIVA RD 1624/1992 art. 79 y 80
DESCRIPCION-HECHOS	La entidad consultante está interesada en adquirir productos de mar directamente a pescadores franceses pero estos, si bien están autorizados por la legislación francesa a realizar ventas directas, no están inscritos en el registro de operadores intracomunitarios.
CUESTION-PLANTEADA	Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones y declaración de estas operaciones.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.- De conformidad con el artículo 13 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (BOE del 29 de diciembre), estarán sujetas las siguientes operaciones realizadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto:</p> <p>“1.ª Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o profesional.</p> <p>No se comprenden en estas adquisiciones intracomunitarias de bienes las siguientes:</p> <p>a) Las adquisiciones de bienes cuya entrega se efectúe por un empresario o profesional que se beneficie del régimen de franquicia del Impuesto en el Estado miembro desde el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes.</p> <p>(...).”</p> <p>El artículo 15.Uno del mismo texto legal define las adquisiciones intracomunitarias de bienes de la siguiente manera:</p> <p>“Uno. Se entenderá por adquisición intracomunitaria de bienes la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores.”.</p> <p>De conformidad con lo anterior, la operación de adquisición que pretende efectuar la consultante, en la medida en que los bienes en cuestión serán objeto de expedición desde Francia hasta el territorio de aplicación del impuesto, debe ser calificada como adquisición intracomunitaria de bienes sujeta y no exenta del impuesto.</p> <p>No obstante, no existirá adquisición intracomunitaria si el empresario francés que vende los productos del mar se encuentra en régimen de franquicia del impuesto de conformidad con la normativa francesa, según lo señalado en el citado artículo 13 de la Ley 37/1992.</p> <p>De la escasa información aportada por el consultante no es posible precisar si existe o no una adquisición intracomunitaria de bienes.</p> <p>2.- Por otra parte, artículo 25 de la Ley 37/1992, supone la trasposición del artículo 138 de la Directiva 2006/112/UE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, que dispone que estarán exentas del Impuesto las siguientes operaciones:</p> <p>“Uno. Las entregas de bienes definidas en el artículo 8 de esta Ley, expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores, al territorio de otro Estado miembro, siempre que el adquirente sea:</p> <p>a) Un empresario o profesional identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en un Estado miembro distinto del Reino de España.</p> <p>(..).”</p> <p>De la breve descripción de los hechos efectuada en el escrito de consulta parece desprenderse que en las entregas de bienes que los proveedores franceses realizan para la sociedad consultante podrán constituir entregas intracomunitarias de bienes efectuadas para la consultante en las condiciones establecidas en el referido artículo 138 de la Directiva 2006/112/CE que dispone:</p> <p>“1. Los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Comunidad, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, efectuadas</p>

para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes.

(...).

3.- En el supuesto que estemos en presencia de una adquisición intracomunitaria de bienes, de acuerdo con el artículo 71, apartado Uno, de la Ley del impuesto, estas "se considerarán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando se encuentre en este territorio el lugar de la llegada de la expedición o transporte con destino al adquirente".

Por otra parte, el sujeto pasivo de dichas adquisiciones intracomunitarias de bienes será la consultante de conformidad con lo dispuesto en el artículo 85 de la Ley del impuesto que establece que:

"En las adquisiciones intracomunitarias de bienes los sujetos pasivos del impuesto serán quienes las realicen, de conformidad con lo previsto en el artículo 71 de esta Ley."

En relación con las obligaciones de los sujetos pasivos del Impuesto, el artículo 164, apartado uno, números 3º y 6º, de la Ley 37/1992 dispone que, sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior de dicha Ley, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a "3º. Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente" y a "6º. Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del Impuesto resultante.

4.- El derecho a deducir en el Impuesto sobre el Valor Añadido está regulado en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992, en particular el artículo 97.Uno.2º de la citada norma establece que sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho, teniendo dicha consideración, entre otros, "2º. La factura original expedida por quien realice una entrega que de lugar a una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al Impuesto, siempre que dicha adquisición esté debidamente consignada en la declaración-liquidación a que se refiere el número 6º del apartado uno del artículo 164 de esta Ley."

El Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (BOE de 1 de diciembre) señala en su artículo 2.3 los supuestos en que la obligación de expedir factura se rige por dicha norma:

"3. La obligación de expedir factura a que se refieren los apartados anteriores, se ajustará a las normas establecidas en este Reglamento, en los siguientes supuestos:

a) Cuando la entrega de bienes o la prestación de servicios a que se refiera se entienda realizada en el territorio de aplicación del Impuesto, salvo que el proveedor del bien o prestador del servicio no se encuentre establecido en el citado territorio, el sujeto pasivo del Impuesto sea el destinatario para quien se realice la operación sujeta al mismo y la factura no sea expedida por este último con arreglo a lo establecido en el artículo 5 de este Reglamento.

b) Cuando el proveedor o prestador esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, a partir del cual se efectúa la entrega de bienes o prestación de servicios y dicha entrega o prestación, conforme a las reglas de localización aplicables a las mismas, no se entienda realizada en el territorio de aplicación del Impuesto, en los siguientes supuestos:

a') Cuando la operación esté sujeta en otro Estado miembro, el sujeto pasivo del Impuesto sea el destinatario para quien se realice la operación y la factura no sea materialmente expedida por este último en nombre y por cuenta del proveedor del bien o prestador del servicio.

b') Cuando la operación se entienda realizada fuera de la Comunidad."

En el caso de una entrega intracomunitaria de bienes que se entienda realizada en otro Estado miembro realizada por un proveedor no establecido ni identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en España, no será de aplicación el Real Decreto 1619/2012 sino la normativa de facturación de dicho Estado miembro.

La factura original emitida por el proveedor francés deberá cumplir los requisitos exigidos por la normativa francesa del impuesto que estará armonizada con la Directiva 2006/112/UE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. En particular, el artículo 226 de la Directiva es el que armoniza el contenido de la factura en los Estados miembros.

5.- Respecto a la obligación de presentar declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, el artículo 79 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 30 de diciembre), dispone:

"Estarán obligados a presentar la declaración recapitulativa los empresarios y profesionales, incluso cuando tengan dicha condición con arreglo a lo dispuesto en el apartado cuatro del artículo 5 de la Ley del Impuesto, que realicen cualquiera de las siguientes operaciones:

(...)

2.º Las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto realizadas por personas o entidades identificadas a efectos del mismo en el territorio de aplicación del Impuesto.

Se incluirán entre estas operaciones las transferencias de bienes desde otro Estado miembro a que se refiere el número 2.º del artículo 16 de la Ley del Impuesto y, en particular, las adquisiciones intracomunitarias de bienes que hayan sido previamente importados en otro Estado miembro donde dicha

importación haya estado exenta del Impuesto en condiciones análogas a las establecidas por el apartado 12.º del artículo 27 de la Ley del Impuesto.”.

Por su parte, el artículo 80 del mismo texto reglamentario, establece en el número 1º, del apartado 1, lo siguiente:

“La declaración recapitulativa deberá contener la siguiente información:

1.º Los datos de identificación de los proveedores y adquirentes de los bienes y los prestadores y destinatarios de los servicios, así como la base imponible total relativa a las operaciones efectuadas con cada uno de ellos.

Si la contraprestación de las operaciones se hubiese establecido en una unidad de cuenta distinta del euro, la base imponible de las referidas operaciones deberá reflejarse en euros con referencia a la fecha del devengo.”.

Por lo tanto, en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, es decir, en el modelo 349, la consultante deberá consignar los datos de identificación del proveedor de los bienes.

El modelo de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (Modelo 349) está regulado en la Orden EHA/769/2010, de 18 de marzo (BOE de 29 de marzo), por la que se aprueba el modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, así como los diseños físicos y lógicos y el lugar, forma y plazo de presentación, se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática y se modifica la Orden HAC/3625/2003, de 23 de diciembre por al que se aprueba el modelo 309 de declaración-liquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido y otras normas tributarias

6.- Por otra parte, cuando el proveedor de los bienes fuera una empresario establecido en otro Estado miembro y, de conformidad con la normativa del Impuesto en, dicho Estado miembro, carezca de Número de Identificación Fiscal a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y no esté incluido en el registro de operadores intracomunitarios, la consultante no podrá declarar estas adquisiciones intracomunitarias de bienes en su declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, modelo "349".

En estas circunstancias, debe tenerse en cuenta que el artículo 31 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre) establece en relación, con declaración anual de operaciones con terceras personas, lo siguiente:

“1. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de dicha ley, que desarrollen actividades empresariales o profesionales, deberán presentar una declaración anual relativa a sus operaciones con terceras personas.

A estos efectos, se considerarán actividades empresariales o profesionales todas las definidas como tales en el artículo 5.dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Asimismo, tendrán esta consideración las actividades realizadas por quienes sean calificados de empresarios o profesionales en el artículo 5.uno de dicha ley, con excepción de lo dispuesto en su párrafo e).

(...)”.

En principio, conforme a lo anterior y en la medida en que la consultante se considere empresario o profesional, estará también obligada a la presentación de la declaración anual de operaciones con terceras personas.

Por otra parte, en relación con el contenido de esta declaración, el artículo 33.1 del referido Reglamento dispone:

“1. Los obligados tributarios a que se refiere el artículo 31.1 de este reglamento deberán relacionar en la declaración anual todas aquellas personas o entidades, cualquiera que sea su naturaleza o carácter, con quienes hayan efectuado operaciones que en su conjunto para cada una de dichas personas o entidades hayan superado la cifra de 3.005,06 euros durante el año natural correspondiente. A tales efectos, se computarán de forma separada las entregas y las adquisiciones de bienes y servicios.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, tendrán la consideración de operaciones tanto las entregas de bienes y prestaciones de servicios como las adquisiciones de los mismos. En ambos casos, se incluirán las operaciones típicas y habituales, las ocasionales, las operaciones inmobiliarias y las subvenciones, auxilios o ayudas no reintegrables que puedan otorgar.

Con las excepciones que se señalan en el apartado siguiente, en la declaración anual se incluirán las entregas, prestaciones o adquisiciones de bienes y servicios sujetas y no exentas en el Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las no sujetas o exentas de dicho impuesto.

(...)”.

No obstante lo anterior, el apartado 2, letra i) del referido artículo 33 del Reglamento señala que:

“2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, quedan excluidas del deber de declaración las siguientes operaciones:

(...)

i) En general, todas aquellas operaciones respecto de las que exista una obligación periódica de suministro de información a la Administración tributaria estatal y que como consecuencia de ello hayan sido incluidas en

declaraciones específicas diferentes a la regulada en esta subsección y cuyo contenido sea coincidente.”.

Por tanto, para poder aplicar la excepción anterior es preciso que se cumplan tres requisitos:

- Que exista una obligación periódica de suministro de información mediante una declaración específica diferente a la declaración de operaciones con terceros.
- Que como consecuencia de ello las operaciones hayan sido incluidas en declaraciones específicas diferentes al modelo “347”.
- Que ambas declaraciones tengan contenido coincidente.

En relación al segundo requisito, es decir, que la operación haya sido incluida en otra declaración específica diferente a la declaración de operaciones con terceras personas, debe ser interpretado conforme al artículo 17.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE de 18 de diciembre), señala que:

“5. Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.”.

A la vista de lo anterior, cuando no sea posible su inclusión en una declaración específica diferente al modelo “347” es un acto que no debe depender de la mera voluntad del declarante, sino que se debe producir por circunstancias exógenas a dicha voluntad.

En consecuencia, cuando la consultante no puede incluir las operaciones objeto de consulta en el modelo “349” como consecuencia de la falta de comunicación del NIF a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido por parte de los empresarios proveedores de bienes, que se encuentren establecidos en otros Estados miembros, dado que, según manifestaciones del declarante, aquellos no están obligados a disponer de un Número de Identificación Fiscal a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, en dichos Estados miembros, deberá declararse dicha información en la declaración de operaciones con terceras personas, modelo “347”.

A estos efectos, la Orden HAP/1732/2014, de 24 de septiembre, por la que se modifican la Orden EHA/3012/2008, de 20 de octubre, por la que se aprueba el modelo 347 de declaración anual de operaciones con terceras personas, así como los diseños físicos y lógicos y el lugar, forma y plazo de presentación; y la Orden de 20 de noviembre de 2000, por la que se aprueban los modelos 115, en pesetas y en euros, de declaración-documento de ingreso, los modelos 180, en pesetas y en euros, del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre determinadas rentas o rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, correspondiente a establecimientos permanentes, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores del citado modelo 180 por soportes directamente legibles por ordenador y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática (BOE de 26 de septiembre), ha previsto las modificaciones necesarias para que los empresarios y profesionales puedan incluir los datos referidos a las operaciones objeto de consulta.

No obstante, en la medida que de conformidad, con lo dispuesto en el artículo 33.1 del Reglamento General, antes transcrito, las adquisiciones intracomunitarias de bienes objeto de consulta no hayan superado, en su conjunto, la cifra de 3.005,06 euros para cada uno de los proveedores durante el año natural correspondiente, no existirá obligación de declarar estas operaciones en el modelo “347”, sin que deba tampoco informarse en el modelo “349” al no ser posible su inclusión en los términos señalados.

7.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V3431-16
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	20/07/2016
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts. 4, 5, 11, 69 y 164-. RIVA RD 1624/1992 art. 78 a 89-
DESCRIPCION-HECHOS	La consultante es una persona física dedicada a la abogacía que expide facturas por los servicios jurídicos prestados a un particular establecido en Alemania, así como, a una entidad establecida en el Reino Unido.
CUESTION-PLANTEADA	Localización de los servicios jurídicos y forma en que debe expedirse la factura y requisitos formales derivados de su realización.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.- De conformidad con el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el valor añadido (BOE del 29 de diciembre) estarán sujetas al impuesto "las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen..".</p> <p>El artículo 5 de la Ley del Impuesto señala que:</p> <p>"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:</p> <p>a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.</p> <p>No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.</p> <p>(...).".</p> <p>Define el artículo 5, en su apartado dos, de la Ley del Impuesto las actividades empresariales o profesionales como "las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.</p> <p>En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas."</p> <p>De conformidad con lo anterior, la consultante tiene la consideración de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realice en el ejercicio de su actividad profesional.</p> <p>2.- Los servicios de asesoramiento jurídico estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando de conformidad con las reglas de localización de las operaciones se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto. A estos efectos, el artículo 69 de la Ley del Impuesto establece que:</p> <p>"Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:</p> <p>1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.</p> <p>2.º Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.</p> <p>(...).".</p> <p>Aplicando las reglas anteriores a los supuestos planteados en el escrito de consulta, debe concluirse que el servicio prestado al particular no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido por actuar la consultante como empresario o profesional y tener la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio o residencia habitual en el territorio de aplicación del Impuesto.</p>

Debiendo la consultante repercutir en factura la cuota correspondiente del Impuesto al tipo general del 21 por ciento de acuerdo con el artículo 90 de la ley del Impuesto.

Por el contrario, los servicios prestados para un destinatario empresario o profesional actuando como tal establecido en el Reino Unido no se localizarán en el territorio de aplicación del Impuesto y, por tanto, no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En las prestaciones de servicios jurídicos sujetos al Impuesto será la consultante la que tenga la consideración de sujeto pasivo del Impuesto de conformidad con lo dispuesto en el artículo 84.Uno.1º de la Ley 37/1992.

2.- Por otra parte, la consultante como sujeto pasivo del Impuesto quedará obligada al cumplimiento de las obligaciones a las que hace referencia el artículo 164 del mismo texto legal que establece que:

“Uno. Sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

1.º Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al Impuesto.

2.º Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.

3.º Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.

4.º Llevar la contabilidad y los registros que se establezcan en la forma definida reglamentariamente, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables.

5.º Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas.

6.º Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del Impuesto resultante.

Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual.

(...).”

La obligación de expedición y entrega de factura es objeto de desarrollo por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (BOE del 1 de diciembre).

Señala el artículo 6 del Reglamento de facturación que:

“1. Toda factura y sus copias contendrán los datos o requisitos que se citan a continuación, sin perjuicio de los que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones:

a) Número y, en su caso, serie. La numeración de las facturas dentro de cada serie será correlativa.

(...)

b) La fecha de su expedición.

c) Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.

(...)

d) Número de Identificación Fiscal atribuido por la Administración tributaria española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Unión Europea, con el que ha realizado la operación el obligado a expedir la factura.

(...)

e) Domicilio, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.

(...)

f) Descripción de las operaciones, consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del Impuesto, tal y como ésta se define por los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto, correspondiente a aquéllas y su importe, incluyendo el precio unitario sin Impuesto de dichas operaciones, así como cualquier descuento o rebaja que no esté incluido en dicho precio unitario.

g) El tipo impositivo o tipos impositivos, en su caso, aplicados a las operaciones.

h) La cuota tributaria que, en su caso, se repercuta, que deberá consignarse por separado.

i) La fecha en que se hayan efectuado las operaciones que se documentan o en la que, en su caso, se haya recibido el pago anticipado, siempre que se trate de una fecha distinta a la de expedición de la factura.

(...).”

Debe tenerse en cuenta, que en las facturas que documenten los servicios prestados por la consultante para la entidad británica habrán de contener los datos anteriores a excepción las menciones de las letras g) y h), referentes al tipo de gravamen y la cuota por no tratarse de servicios localizados en el territorio de aplicación del Impuesto y no quedan, por tanto, sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido español.

3.- Por otra parte, los servicios prestados por la consultante a la entidad británica tienen la consideración de prestaciones intracomunitarias de servicios tal y como se definen en el artículo 79, número 3º, del Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre) que señala que tienen esta consideración las "prestaciones de servicios en las que concurren los siguientes requisitos:

- a) Que, conforme a las reglas de localización aplicables a las mismas, no se entiendan prestadas en el territorio de aplicación del Impuesto.
- b) Que estén sujetas y no exentas en otro Estado miembro.
- c) Que su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal y radique en dicho Estado miembro la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, o que dicho destinatario sea una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional pero tenga asignado un número de identificación a efectos del Impuesto suministrado por ese Estado miembro.
- d) Que el sujeto pasivo sea dicho destinatario."

Como consecuencia de la realización de estas operaciones deberá la consultante presentar la declaración recapitulativa regulada en los artículos 78 a 81 del Reglamento del Impuesto.

4.- Por último, la consultante deberá solicitar la asignación por parte de los órganos competentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria el NIF-IVA al que hace referencia el artículo 25 del Real Decreto 1065/20017, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (BOE del 5 de septiembre) que establece que:

"1. A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, para las personas o entidades que realicen operaciones intracomunitarias a las que se refiere el apartado 2, el número de identificación será el definido de acuerdo con lo establecido en este reglamento, al que se antepondrá el prefijo ES, conforme al estándar internacional código ISO-3166 alfa 2.

Dicho número se asignará cuando se solicite por el interesado la inclusión en el Registro de operadores intracomunitarios, en la forma prevista para la declaración de alta o modificación de datos censales. La Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá denegar la asignación de este número en los supuestos comprendidos en los artículos 24.1 y 146.1.b) de este reglamento. Si la Agencia Estatal de Administración Tributaria no hubiera resuelto en un plazo de tres meses, podrá considerarse denegada la asignación del número solicitado.

2. El número de identificación fiscal definido en el apartado anterior se asignará a las siguientes personas o entidades:

(...)

c) Los empresarios o profesionales que presten servicios que, conforme a las reglas de localización, se entiendan realizados en el territorio de otro Estado miembro cuando el sujeto pasivo sea el destinatario de los mismos.

(...).".

5.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V1376-16
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	04/04/2016
NORMATIVA	Ley 37/1992 art. 89-Cinco
DESCRIPCION-HECHOS	El consultante ha realizado diversas compras en Austria en el periodo en el que se tramitaba su alta en el Registro de Operadores Intracomunitarios y por las que soportó el impuesto austriaco.
CUESTION-PLANTEADA	Deducción del Impuesto una vez que se la concedido el alta en el Registro de Operadores Intracomunitarios con efectos retroactivos.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.- Con respecto a la condición del destinatario de las operaciones en Impuesto sobre el Valor Añadido, el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE, directamente aplicable por los Estados miembros, establece en su artículo 18 lo siguiente:</p> <p>“1. Salvo que disponga de información que indique lo contrario, el prestador podrá considerar que un cliente establecido en la Comunidad es un sujeto pasivo en las siguientes condiciones:</p> <p>a) en caso de que el cliente le haya comunicado su número de identificación individual a efectos del IVA y el prestador obtiene la confirmación de la validez de dicho número de identificación, así como del nombre y dirección correspondientes con arreglo al artículo 31 del Reglamento (CE) n o 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (1);</p> <p>b) en caso de que el cliente todavía no haya recibido un número de identificación individual a efectos del IVA, pero informe al prestador de que lo ha solicitado y el prestador obtiene cualquier otro elemento de prueba que demuestre que el cliente es un sujeto pasivo o una persona jurídica que no tiene la condición de sujeto pasivo pero está obligada a identificarse a efectos del IVA, y comprueba de manera razonable la exactitud de la información facilitada por el cliente a través de medidas normales de seguridad comercial, como las relativas a los controles de identidad o de pago.</p> <p>2. Salvo que disponga de información que indique lo contrario, el prestador podrá considerar que un cliente establecido en la Comunidad no tiene condición de sujeto pasivo si puede demostrar que dicho cliente no le ha comunicado su número de identificación individual a efectos del IVA.</p> <p>(...)”.</p> <p>En consecuencia con lo anterior, el consultante debería haber informado al proveedor que había solicitado, a efectos del Impuesto, un número de identificación individual para acreditar su condición de empresario destinatario de las operaciones controvertidas y no le fuera repercutido el Impuesto.</p> <p>2.- Por otra parte, las reglas de localización de las entregas de bienes se contienen en el artículo 68 de la Ley 37/1992. Así, según este precepto, las entregas de bienes se entenderán efectuadas en el territorio de aplicación del Impuesto con arreglo a lo siguiente:</p> <p>“El lugar de realización de las entregas de bienes se determinará según las reglas siguientes:</p> <p>Uno. Las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.</p> <p>Dos. También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto:</p> <p>1.º Las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente, cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado cuatro de este artículo.</p> <p>(...)”.</p> <p>Debe tenerse en cuenta que el artículo 68 de la Ley 37/1992 supone la transposición a nuestro ordenamiento interno lo establecido en relación con la localización del hecho imponible “entrega de bienes” en la de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.</p> <p>En consecuencia, tratándose de entregas de bienes sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en Austria, lugar de inicio de la expedición o transporte de las mercancías, el consultante, una vez recibida el alta en el</p>

Registro de Operadores Intracomunitarios con carácter retroactivo deberá dirigirse al proveedor del servicio para la rectificación de la operación, en los términos previstos en la legislación austriaca.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta en relación con la rectificación de facturas, el artículo 219 bis de la referida Directiva 2006/112/CE determina lo siguiente:

“Se aplicarán, sin perjuicio de los artículos 244 a 248, las siguientes disposiciones:

1) la facturación estará sujeta a las normas que se apliquen en el Estado miembro en que se considere efectuada la entrega de bienes o la prestación de servicios, conforme a lo dispuesto en el título V;

(...).”

De acuerdo con lo anterior, la normativa de facturación de las entregas objeto de consulta será la que se aplique en el Estado miembro en que se consideren efectuadas las mismas, que, en el caso particular, de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 de esta contestación, será también la austriaca.

3.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V3491-15
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	12/11/2015
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts. 8, 25, 21 y 92 a 94-. R/I D 1065/2007, art. 25.
DESCRIPCION-HECHOS	Entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto que se dedica a la venta y distribución de productos para clientes-minoristas que venden a través de páginas web y utilizan el sistema de distribución "dropshipping" consistente en que la consultante remite el producto adquirido por el minorista-revendedor directamente al comprador último de éste una vez la operación se ha ultimado. La consultante factura a su cliente minorista y éste a su vez al comprador final que recibe el producto desde los almacenes de la entidad consultante directamente. Los clientes minoristas pueden estar establecidos en el territorio de aplicación del impuesto o en otros Estados miembros y, en ese caso, puede estar o no inscritos en el registro de operadores intracomunitarios. El adquirente final de la mercancía es un particular que puede estar establecido en el territorio de aplicación del impuesto, otro Estado Miembro o bien un país no perteneciente a la Comunidad.
CUESTION-PLANTEADA	Lugar de realización de las operaciones de venta de la entidad consultante, posibilidad de aplicar algún supuesto de exención, justificación documental de los requisitos exigidos para aplicar, en su caso, la exención correspondiente así como la posibilidad de aplicar el régimen de ventas a distancia. Se cuestiona por último por el derecho a deducir las cuotas soportadas en la adquisición de las mercancías transmitidas utilizando esta modalidad.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.- De conformidad con el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre):</p> <p>"Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."</p> <p>Las entregas de bienes son objeto de definición en el artículo 8 del mismo texto legal que señala que:</p> <p>"Uno. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.</p> <p>A estos efectos, tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía.</p> <p>(...)."</p> <p>Adicionalmente, debe recordarse que el artículo 88 de la Ley del Impuesto señala, respecto de la repercusión, que:</p> <p>"Uno. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.</p> <p>(...)."</p> <p>En primer lugar, debe indicarse que las operaciones descritas en el escrito de la consulta deben ser calificadas como entregas de bienes que tienen siempre por destinatario a aquellas entidades minoristas a las que la entidad consultante transmite el poder de disposición de las mercancías sin perjuicio del lugar al que las mercancías sean efectivamente expedidas. Por tanto, serán los clientes-minoristas, también empresarios o profesionales, los que deban ser destinatarios de la factura que, en su caso, expida el consultante como soporte documental de la operación.</p> <p>2.- Las reglas de localización de las entregas de bienes están contenidas en el artículo 68 de la Ley del Impuesto que señala que:</p> <p>"El lugar de realización de las entregas de bienes se determinará según las reglas siguientes:</p> <p>Uno.-Las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.</p> <p>Dos.-También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto:</p>

1.º Las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente, cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado cuatro de este artículo.

(...)

Tres.- Se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto las entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicie en otro Estado miembro con destino al mencionado territorio cuando concurren los siguientes requisitos:

1.º Que la expedición o el transporte de los bienes se efectúe por el vendedor o por su cuenta.

2.º Que los destinatarios de las citadas entregas sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley, o bien, cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo.

(...)

Cuatro.- No se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto las entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicie en dicho territorio con destino a otro Estado miembro cuando concurren los requisitos a que se refieren los números 1.º, 2.º y 3.º del apartado anterior y el importe total de las mismas, excluido el Impuesto, haya excedido durante el año natural precedente de los límites fijados en dicho Estado a estos efectos.

Lo previsto en este apartado será de aplicación, en todo caso, a las entregas efectuadas durante el año en curso a partir del momento en que el importe de los mismos supere los límites cuantitativos que establezcan los respectivos Estados miembros de destino.

Podrán optar por aplicar lo dispuesto en este apartado, en la forma que reglamentariamente se establezca, los empresarios cuyas ventas con destino a otros Estados miembros no hayan superado los límites indicados. La opción comprenderá, como mínimo, dos años naturales.

No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, las referidas entregas de bienes no se entenderán realizadas, en ningún caso, en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes sean objeto de los Impuestos Especiales.

(...).

De conformidad con lo anterior, la entidad consultante no puede aplicar el sistema de ventas a distancia en las condiciones enunciadas en los apartados tres y cuatro del artículo 68 de la Ley del Impuesto pues dicha regla no puede ser aplicable cuando son destinatarios de las operaciones empresarios minoristas.

En consecuencia, habrá de estarse a la regla general de localización de las entregas de bienes que son objeto de expedición o transporte, sin que pueda invocarse la regla específica para las "ventas a distancia", a efectos de la localización de las entregas de bienes que realiza a los referidos empresarios.

Las mercancías a las que hace referencia el escrito de la consulta son siempre objeto de expedición o transporte con destino a su adquirente final y el lugar de inicio del mismo se encuentra en territorio de aplicación del Impuesto, por lo que dichas entregas deben entenderse realizadas en dicho territorio quedando sujetas el Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- No obstante esta sujeción, debe analizarse si dichas entregas están o no exentas de Impuesto en los casos en que éstas son expedidas desde el territorio de aplicación del Impuesto a otro Estado miembro o a un país no comunitario.

Respecto de los envíos efectuados a otro Estado Miembro, el artículo 25 de la Ley del Impuesto señala que estarán exentas del impuesto:

"Uno. Las entregas de bienes definidas en el artículo 8 de esta Ley, expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores, al territorio de otro Estado miembro, siempre que el adquirente sea:

a) Un empresario o profesional identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en un Estado miembro distinto del Reino de España.

b) Una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional, pero que esté identificada a efectos del Impuesto en un Estado miembro distinto del Reino de España.

(...).

En desarrollo de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley del Impuesto, el artículo 13 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (Boletín Oficial del Estado del 31), dispone:

"1. Están exentas del Impuesto las entregas de bienes efectuadas por un empresario o profesional con destino a otro Estado miembro, cuando se cumplan las condiciones y requisitos establecidos en el artículo 25 de la Ley del Impuesto.

2. La expedición o transporte de los bienes al Estado miembro de destino se justificará por cualquier medio de prueba admitido en derecho y, en particular, de la siguiente forma:

1º. Si se realiza por el vendedor o por su cuenta, mediante los correspondientes contratos de transporte o facturas expedidas por el transportista.

2º. Si se realiza por el comprador o por su cuenta, mediante el acuse de recibo del adquirente, el duplicado de la factura con el estampillado del adquirente, copias de los documentos de transporte o cualquier otro

justificante de la operación.

3. La condición del adquirente se acreditará mediante el número de identificación fiscal que suministre al vendedor.

(...).

Así, las entregas de bienes efectuadas por la entidad consultante y cuya expedición tenga por destino a un adquirente establecido en el territorio de otro Estado Miembro estará sujeta aunque exenta del Impuesto cuando el cliente-minorista esté identificado a efectos del Impuesto sobre el valor añadido en un Estado miembro distinto del Reino de España y siempre y cuando la mercancía sea objeto de un transporte efectivo con ese destino.

Respecto de la acreditación de dicho transporte, este Centro Directivo ha sentado en reiteradas ocasiones como en la contestación vinculante, de 19 de mayo del 2015, número V1509-15, que en nuestro ordenamiento jurídico rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada. En la referida contestación vinculante se señala:

“No puede considerarse con carácter general probado el hecho de la existencia del referido transporte por la mera presentación por el sujeto pasivo de alguno o de varios de los medios de prueba a que se refieren el apartado 2 del artículo 13 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de que, en cada caso concreto, la Administración tributaria pueda estimar que tales medios de prueba u otros admitidos en Derecho, distintos de los mismos, por sí solos o valorados conjuntamente caso de existir varios, prueban suficientemente el referido hecho.”.

4.- Por otra parte, el artículo 21 de la Ley del Impuesto señala que:

“Estarán exentas del Impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

1.º Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el transmitente o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste.

2.º Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de él.

(...).

Esta exención es objeto de desarrollo por el artículo 9 del Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre) que establece:

“1. Las exenciones relativas a las exportaciones o envíos fuera de la Comunidad quedarán condicionadas al cumplimiento de los requisitos que se establecen a continuación:

1.º Entregas de bienes exportados o enviados por el transmitente o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste.

En estos casos la exención estará condicionada a la salida efectiva de los bienes del territorio de la Comunidad, entendiéndose producida la misma cuando así resulte de la legislación aduanera.

A efectos de justificar la aplicación de la exención, el transmitente deberá conservar a disposición de la Administración, durante el plazo de prescripción del Impuesto, las copias de las facturas, los contratos o notas de pedidos, los documentos de transporte, los documentos acreditativos de la salida de los bienes y demás justificantes de la operación.

2.º Entregas de bienes exportados o enviados por el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste en los siguientes casos:

A) Entregas en régimen comercial.

Cuando los bienes objeto de las entregas constituyan una expedición comercial, la exención que dará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Los establecidos en el número anterior.

b) Sin perjuicio, en su caso, de lo dispuesto en la letra d) del párrafo cuarto del número 3.º siguiente, los bienes deberán conducirse a la aduana en el plazo de un mes siguiente a su puesta a disposición, donde se presentará por el adquirente el correspondiente documento aduanero de exportación.

En este documento se hará constar también el nombre del proveedor establecido en la Comunidad, a quien corresponde la condición de exportador, con su número de identificación fiscal y la referencia a la factura expedida por el mismo, debiendo el adquirente remitir a dicho proveedor una copia del documento diligenciada por la aduana de salida.

(...).

De acuerdo con todo lo anterior, para que la exención sea aplicable a la operación por la que se cuestiona en el escrito de la consulta deben darse alguna de las dos siguientes situaciones:

a) Que el propio transmitente (o un tercero en su nombre y por su cuenta) sea el que expida o transporte los bienes fuera de la Comunidad, apareciendo el mismo ante la Aduana como exportador en nombre propio de los bienes entregados.

b) Que sea el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto (o un tercero en su nombre y por su cuenta) quien expida o transporte los bienes fuera de la Comunidad debiendo asimismo proceder a la presentación del DUA y correspondiendo en cualquier caso la condición de exportador bien al proveedor establecido en el territorio de aplicación del Impuesto o bien al adquirente en el caso en que éste estuviera establecido en el territorio de la Comunidad.

No obstante todo lo anterior, debe aquí recordarse igualmente la necesidad de que el transporte por el cual se expiden las mercancías fuera del territorio de la Comunidad esté vinculado a la entrega de bienes que ha de quedar exenta del Impuesto en virtud del artículo 21 de la Ley del Impuesto pudiéndose probar este extremo por cualquier medio de prueba admitido en derecho y fundamentalmente atendiendo a la documentación aduanera de la exportación en la que deberá constar el consultante como exportador de los bienes

5.- En cuanto al derecho a deducir por la entidad consultante de las cuotas soportadas con ocasión de la adquisición de los bienes objeto de las operaciones de venta por la entidad consultante debe decirse que esta materia es objeto de regulación por el Título XVIII de la Ley del Impuesto, artículos 92 a 114.

Señala el artículo 94 de la Ley del Impuesto que:

“Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto que se indican a continuación:

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- b) Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 83 de esta Ley.
- c) Las operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 22, 23, 24 y 25 de esta Ley, así como las demás exportaciones definitivas de bienes fuera de la Comunidad que no se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere el número 2.º de este apartado.

(...).”

De conformidad con lo anterior, con independencia de que algunas de las operaciones descritas en el escrito de la consulta estuvieran exentas del Impuesto en virtud de los artículos 21 y 25 de la Ley 37/1992, la entidad consultante podrá ejercer el derecho a deducir las cuotas soportadas o satisfechas del Impuesto sobre el Valor Añadido con sujeción a los restantes requisitos exigidos por el Título XVIII de la Ley del Impuesto, sin que estas operaciones exentas limiten el derecho a la deducción.

6.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

7.3. Informe A/4/59/15 de la Agencia Tributaria



Agencia Tributaria

Subdirección General de
Ordenación Legal y Asistencia Jurídica

Inf. A/4/59/15

INFORME

OBJETO: INFORME SOBRE LA CORRECTA APLICACIÓN DEL IVA A LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS EFECTUADAS POR SUJETOS SOMETIDOS AL RÉGIMEN ESPECIAL DE RECARGO DE EQUIVALENCIA

Se ha planteado a esta Subdirección cuál debe ser el adecuado tratamiento a efectos del **Impuesto sobre el Valor Añadido** de las adquisiciones intracomunitarias efectuadas por sujetos pasivos acogidos al régimen especial de recargo de equivalencia cuando incumpelen la obligación de darse de alta en el ROI.

Esquema general del Régimen especial del recargo de equivalencia en el IVA

El régimen especial de recargo de equivalencia se regula en los artículos 148 a 163 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA) y 59 a 61 del RD 1624/92 del 29 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto. Estos preceptos se basan en el artículo 281 de la Directiva 2006/112/CE.

El objeto de este régimen especial es simplificar los trámites para el sujeto pasivo acogido al mismo en tanto que no está obligado, salvo en determinados supuestos que expondremos a continuación, a autoliquidar el impuesto.

La norma lo configura como un **régimen OBLIGATORIO**, no susceptible de renuncia, aplicable exclusivamente a los comerciantes minoristas (artículo 149 LIVA), que implica que en las compras, los proveedores de los comerciantes minoristas les repercuten y tienen obligación de ingresar el recargo de equivalencia, además del IVA.

En sus operaciones comerciales, así como en las transmisiones de bienes o derechos utilizados exclusivamente en dicha actividad, dichos sujetos deben repercutir el IVA a sus clientes, pero no el recargo. No obstante, **no están obligados a consignar estas cuotas repercutidas en una autoliquidación ni a ingresar el impuesto**, con exclusión de las entregas de bienes inmuebles sujetas y no exentas, por las que el transmitente ha de repercutir, liquidar e ingresar las cuotas del impuesto devengadas.



Estos sujetos pasivos **no pueden deducir el IVA soportado** por las adquisiciones o importaciones de bienes de cualquier naturaleza o por los servicios que les hayan sido prestados en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las actividades a las que afecte éste régimen especial (Art 154. Dos 2º párrafo LIVA).

Cuando el comerciante minorista en régimen de recargo de equivalencia realiza **adquisiciones intracomunitarias, importaciones y adquisiciones de bienes en los que el minorista sea sujeto pasivo, éste tiene obligación de liquidar y pagar el impuesto y el recargo.**

- **Adquisiciones intracomunitarias de bienes (AIB) realizadas por sujetos pasivos acogidos en el régimen especial de recargo de equivalencia.**

Los sujetos pasivos sometidos a este régimen especial quedan obligados a liquidar el impuesto en caso de realizar AIB, ya que son el sujeto pasivo de estas operaciones.

A estos efectos el minorista deberá presentar autoliquidación especial de carácter no periódico por las AIB a través del modelo 309, sin que pueda deducirse el IVA soportado.

Para realizar operaciones intracomunitarias es preciso solicitar de la Administración tributaria la **asignación del correspondiente NIF/IVA comunitario y su inclusión en el registro de operadores intracomunitarios (ROI) mediante declaración (modelo 036).**

A su vez, la correcta aplicación de la tributación en el IVA de las operaciones intracomunitarias requiere la existencia de un adecuado intercambio de información entre los Estados miembros; para los empresarios y profesionales españoles conlleva la presentación de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349), en la que se declaran entregas y adquisiciones de bienes y prestaciones de servicios y ha de presentarla todo empresario o profesional que realice EIB o AIB, cualquiera que sea su régimen de tributación a efectos del IVA.

Supuesto en que se realicen AIB por el sujeto pasivo acogido al Régimen especial de recargo de equivalencia sin que éste haya solicitado NIF-IVA y la inclusión en el ROI

A continuación debe analizarse qué consecuencias tiene que un sujeto pasivo acogido al régimen especial de recargo de equivalencia no haya solicitado la asignación de un NIF IVA ni la inclusión en el ROI a efectos de la localización de las AIB que éste realiza.





Agencia Tributaria

Subdirección General de
Ordenación Legal y Asistencia Jurídica

El art. 13 de la LIVA dispone que estarán **sujetas al Impuesto las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas** que no actúen como tales y dichas operaciones se consideren realizadas en el ámbito espacial del Impuesto.

Conforme a dicho precepto uno de los **elementos** que delimita el hecho imponible **AIB** es la condición del **adquirente** como **empresario o profesional**, con independencia de quedar sujeto al régimen general o a algunos de los regímenes especiales del Impuesto. Y es este elemento y la prueba de tal condición la cuestión controvertida.

El sistema general de tributación aplicable a las AIB que tengan lugar en el TAI consiste en considerar la existencia de una entrega exenta en el EM de salida del bien y en un hecho imponible, AIB en el TAI, bajo determinados requisitos, pues para que el vendedor del otro Estado considere allí exenta la operación, **el empresario español que adquiere, le ha de comunicar el NIF** (Art. 15 y 25 LIVA).

Cabe adelantar que la confirmación sobre la validez de un número IVA y de su atribución a un determinado sujeto es una de las evidencias que respaldan la exención de las entregas de bienes intracomunitarias, pero que no ha de condicionar la exención de la EIB.

Al respecto es preciso traer a colación varias sentencias del TJUE que se pronuncian en relación con la exención de las EIB (SSTJUE 6-9-2012, As C-273/11, y de 27-9-12, As C—587/10). En particular, en la sentencia **Vogtländische Strabens-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch, C-587/10 de 27 de septiembre de 2012** se plantea al TJUE si la exención de la EIB se puede condicionar a que el proveedor facilite el número de identificación a efectos del IVA del adquirente en otro Estado comunitario.

Centrados en la cuestión del NIF-IVA, el TJUE indicó que no puede cuestionarse que dicho número de identificación está estrechamente relacionado con la **condición de sujeto pasivo de IVA** –empresario o profesional-. Sin embargo **no cabe denegar tal condición por la falta de dicho número**, por cuanto la definición de la misma no está condicionada a esta circunstancia.

La citada jurisprudencia subraya que un sujeto pasivo actúa en calidad de tal cuando efectúa operaciones en el marco de su actividad imponible. No puede excluirse que un proveedor no disponga de dicho número, máxime cuando el cumplimiento de tal obligación depende de la información recibida del adquirente (Apartado 50).

Finalmente se concluye en los apartados 51 y 52 que **aunque el número de identificación a efectos del IVA acredita el estatuto fiscal del sujeto pasivo y facilita el control fiscal de las operaciones intracomunitarias**, se trata sin embargo de un mera exigencia formal, que **no puede poner en entredicho el**



Agencia Tributaria

Subdirección General de
Ordenación Legal y Asistencia Jurídica

derecho a la exención del IVA si se cumplen los requisitos materiales de la entrega intracomunitaria.

En consecuencia, aunque es legítimo exigir que el proveedor actúe de buena fe y adopte toda medida razonable a su alcance para asegurarse de que la operación no le conduce a participar en un fraude fiscal, **los Estados miembros van más allá de las medidas estrictamente necesarias para la correcta percepción del impuesto si deniegan una EIB acogerse a la exención por el mero hecho de no facilitar el Número de identificación, pero proporciona por otro lado indicaciones que sirven para demostrar de modo suficiente que el adquirente es un sujeto pasivo** que actúa como tal en la operación que se trata.

Por tanto, en la medida que un comerciante minorista realice una AIB sin haber solicitado el NIF-IVA comunitario, siempre que manifieste mediante otras indicaciones su condición de sujeto pasivo, está realizando una AIB localizada en el TAI, debiendo el minorista presentar el modelo 309 declarando e ingresando el IVA y el recargo de equivalencia, sin que tenga derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

En el caso de la normativa española, no debemos olvidar que el minorista está acogido a un **régimen especial obligatorio** en el que el proveedor exige al minorista un recargo que ingresa junto al impuesto repercutido en sus autoliquidaciones. Bajo este esquema, lo que ingresa el proveedor por IVA y recargo de equivalencia es una aproximación a lo que ingresarían por IVA si tanto el proveedor como el comerciante minorista fueran por régimen general.

Condicionar la localización de la AIB en el TAI a la mera comunicación o solicitud del NIF-IVA comunitario, implicaría de un lado dejar sin efecto el carácter obligatorio del régimen especial al depender de la solicitud o no del NIF IVA comunitario, pues en el supuesto de no haber comunicado el NIF-IVA y si entendiésemos no localizada la AIB en el TAI se dejaría de ingresar el IVA y el recargo, que reiteramos es obligatorio para el minorista en los supuestos de AIB, y de otro lado dejaría de ingresarse el IVA en el último eslabón de la cadena, gravándose la operación como EIB en origen, sin que tenga lugar el ingreso de las cuotas repercutidas por el minorista a sus clientes, y además, aprovechándose de posibles tipos más bajos existentes en el país de salida de los bienes frente a los que resultan de aplicación en el Estado de consumo de los bienes.

Es claro que la confirmación sobre la validez de un número IVA y de su atribución a un determinado sujeto es una de las evidencias que respaldan la exención de las entregas de bienes intracomunitarias, pero como recoge la sentencia antes referida es una mera exigencia formal que no puede condicionar la exención en la EIB realizada por proveedores de otros Estados miembros al comerciante minorista con domicilio en el TAI cuando, si bien no ha suministrado un NIF IVA comunitario, de la información recibida del adquirente se constata su condición de sujeto pasivo.



Agencia Tributaria

Subdirección General de
Ordenación Legal y Asistencia Jurídica

En este supuesto, se produce una AIB localizada en el TAI y correlativamente una EIB exenta en el país de salida de los bienes, teniendo el comerciante minorista la obligación de presentar el modelo 309 declarando esta operación intracomunitaria e ingresando el IVA más el recargo de equivalencia.

Madrid, 30 de octubre de 2015.

7.4. Sentencias del TJUE

17.11.2012

ES

Diario Oficial de la Unión Europea

C 355/6

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 6 de septiembre de 2012 (petición de decisión prejudicial planteada por el Baranya Megyei Biróság — Hungría) — Mecsek-Gabona Kft/Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága

(Asunto C-273/11) ⁽¹⁾

(IVA - Directiva 2006/112/CE - Artículo 138, apartado 1 - Requisitos para la exención de una operación intracomunitaria caracterizada por la obligación del adquirente de garantizar el transporte del bien del que dispone con las facultades del propietario a partir del momento de la carga - Obligación del vendedor de acreditar que el bien ha abandonado físicamente el territorio del Estado miembro de entrega - Cancelación, con efecto retroactivo, del número de identificación del adquirente a efectos del IVA)

2012/C 355/09

Lengua de procedimiento: húngaro

Órgano jurisdiccional remitente

Baranya Megyei Biróság

Partes en el procedimiento principal

Demandante: Mecsek-Gabona Kft

Demandada: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága

Objeto

Petición de decisión prejudicial — Baranya Megyei Biróság — Interpretación del artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1) — Requisitos para la exención de una operación intracomunitaria caracterizada por la obligación del adquirente de garantizar el transporte del bien del que dispone con las facultades del propietario a partir del momento de la carga — Obligación del sujeto pasivo de demostrar que el bien ha sido transportado a otro Estado miembro y que, mediante dicho transporte, ha salido físicamente del territorio del Estado miembro de entrega.

Fallo

- 1) El artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2010/88/UE del Consejo, de 7 de diciembre de 2010, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que, en circunstancias como las controvertidas en el litigio principal, se deniegue al vendedor el derecho a la exención de una entrega intracomunitaria, siempre que se acredite de manera objetiva que éste ha incumplido las obligaciones que le incumbían en materia de prueba o que sabía o hubiera debido saber que la operación que realizó estaba implicada en un fraude cometido por el adquirente y que no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitar su propia participación en el fraude.
- 2) No cabe denegar al vendedor la exención de una entrega intracomunitaria, en el sentido del artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/88, por el único motivo de que la autoridad tributaria de otro Estado miembro haya cancelado el número de identificación del adquirente a efectos del IVA, cancelación que, pese a ser posterior a la entrega del bien, tuvo efecto, con carácter retroactivo, en una fecha anterior a tal entrega.

8.12.2014

ES

Diario Oficial de la Unión Europea

C 439/11

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 9 de octubre de 2014 (petición de decisión prejudicial planteada por el Administrativen sad — Varna — Bulgaria) — Traum EOOD/Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

(Asunto C-492/13) ⁽¹⁾

((Procedimiento prejudicial - Fiscalidad - IVA - Directiva 2006/112/CE - Artículo 138, apartado 1 - Exenciones relacionadas con las operaciones intracomunitarias - Adquiriente no identificado a efectos del IVA - Obligación del vendedor de demostrar la autenticidad de la firma del adquirente o de su representante - Principios de proporcionalidad, de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima - Efecto directo))

(2014/C 439/15)

Lengua de procedimiento: búlgaro

Órgano jurisdiccional remitente

Administrativen sad — Varna

Partes en el procedimiento principal

Demandante: Traum EOOD

Demandada: Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

Fallo

- 1) Los artículos 138, apartado 1, y 139, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2010/88/UE del Consejo, de 7 de diciembre de 2010, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que, en circunstancias como las controvertidas en el litigio principal, la Administración tributaria de un Estado miembro deniegue el derecho a la exención del impuesto sobre el valor añadido de una entrega intracomunitaria debido a que el adquirente no estaba identificado a efectos de dicho impuesto en otro Estado miembro y a que el proveedor no había demostrado la autenticidad de la firma que figuraba en los documentos presentados en apoyo de su declaración de entrega supuestamente exenta ni el poder de representación de la persona que firmó dichos documentos en nombre del adquirente, siendo así que las pruebas que justificaban el derecho a la exención presentadas por el proveedor en apoyo de su declaración eran conformes a la lista de documentos que han de presentarse a la referida Administración establecida en Derecho nacional y que habían sido aceptadas por ésta en un primer momento como pruebas justificativas, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.
- 2) El artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/88, debe interpretarse en el sentido de que está dotado de efecto directo, de manera que puede ser invocado por los sujetos pasivos ante los órganos jurisdiccionales nacionales en contra del Estado para obtener la exención del impuesto sobre el valor añadido de una entrega intracomunitaria.

⁽¹⁾ DO C 344, de 23.11.2013.

3.4.2017

ES

Diario Oficial de la Unión Europea

C 104/21

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Novena) de 9 de febrero de 2017 [petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa, Portugal)] — Euro Tyre BV/Autoridade Tributária e Aduaneira

(Asunto C-21/16) ⁽¹⁾

([Procedimiento prejudicial - IVA - Directiva 2006/112/CE - Artículos 131 y 138 - Requisitos de exención de una entrega intracomunitaria - Sistema de intercambio de información sobre el IVA (VIÉS) - No inscripción del adquirente - Denegación de la exención - Procedencia])

(2017/C 104/30)

Lengua de procedimiento: portugués

Órgano jurisdiccional remitente

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)

Partes en el procedimiento principal

Demandante: Euro Tyre BV

Demandada: Autoridade Tributária e Aduaneira

Fallo

El artículo 131 y el artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que la Administración tributaria de un Estado miembro deniegue la exención del impuesto sobre el valor añadido de una entrega intracomunitaria por el único motivo de que, en el momento de dicha entrega, el adquirente, domiciliado en el territorio del Estado miembro de destino y titular de un número de identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido válido para las operaciones en dicho Estado, no se encuentre registrado en el sistema de intercambio de información sobre el IVA ni esté sujeto a un régimen de tributación de las adquisiciones intracomunitarias, aun cuando no exista ningún indicio serio de fraude y se haya acreditado que concurren los requisitos materiales exigibles para la exención. En este caso, el artículo 138, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, interpretado a la luz del principio de proporcionalidad, también se opone a que se deniegue tal exención en el supuesto de que el vendedor conozca las circunstancias de la aplicación del IVA que caracterizan la situación del adquirente y tenga la expectativa de que, en un momento posterior, éste obtenga el registro como operador intracomunitario con efectos retroactivos.

⁽¹⁾ DO C 118 de 4.4.2016.

SERVICIO PYME DE SUPERCONTABLE

Con nosotros tendrá la información exacta para tomar la decisión más correcta, ahora le ayudamos en todas las materias que necesite.

CONTABLE

Podrá cumplimentar cualquier modelo de Hacienda, modelos de contratos laborales, compraventa, etc., e imprimirlos en papel, listos para su presentación.



FISCAL

Consulte cualquier asiento contable con su correspondiente explicación y alternativas posibles, así como sus implicaciones en el ámbito tributario. Podrá acceder a multitud de cálculos, plantillas y cuadros analíticos.



LABORAL

Contiene toda la información social, laboral y contractual existente en el mercado, integra todas las cuestiones que comprenden los temas sociales y laborales y se las ofrece con total rigurosidad. Además, lo actualizamos constantemente por lo que no tendrá que preocuparse de su vigencia.

