



APTTCB

ASSOCIACIÓ PROFESSIONAL DE TÈCNICS
TRIBUTARIS DE CATALUNYA I BALEARIS

Curs

**L'IVA EN LES
OPERACIONS
INTRACOMUNITÀRIES**

Barcelona, 5 i 19 de Febrer de 2016

Ponent

Sr. José M^a Tocornal i Ruiz

Cap de la Unitat d'Inspecció de l'AEAT de Girona

Tributación de las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido

Lugar realización hecho imponible.
Sujeto pasivo. Inversión del sujeto pasivo.

Concepto de Establecimiento permanente.

Entregas y adquisiciones de bienes intracomunitarias.

Adquisiciones intracomunitarias no sujetas.

Operaciones triangulares.

Transferencia de bienes.

Exportaciones indirectas.

Venta de bienes con instalación o montaje.

Entrega de bienes a bordo de un buque, avión o tren.

Régimen de las ventas a distancia.

Devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el Estado miembro en el que han soportado el IVA.

- Lugar realización Hecho Imponible:
Reglas de localización.
- Determinación del Sujeto Pasivo.

REGULACIÓN BÁSICA DE LA REGLA DE LOCALIZACIÓN DE LAS OPERACIONES EN EL IVA

Directiva Comunitaria 2006/112/CE, de 28 de noviembre, regula esta materia en sus artículos 31 a 39, y 43 a 59.

REGULACIÓN BÁSICA DE LA REGLA DE LOCALIZACIÓN DE LAS OPERACIONES EN EL IVA

Reglamento UE/282/2011, (DOUE 23/03/2011), deroga el anterior Reglamento CE/1777/2005 (aplicable desde el 01/07/2006 hasta el 01/07/2011) siendo sus normas aplicables desde el 01/07/2011.

Reglamento UE/1042/2013, (DOUE 26/10/2013). Modifica el UE/282/2011, en lo relativo a la regla de localización de determinadas prestaciones de servicios. Aplicable desde el 01/01/2015, algunas modificaciones aplicables desde el 01/01/2017.

Reglamento UE/967/2012 (de 9 de octubre), en relación con el sistema de “Mini Ventanilla Única” (o MOSS, en sus siglas en inglés, *Mini One Stop Shop*) que se creará para la declaración del IVA devengado de determinados servicios.

Estos Reglamentos son obligatorios, siendo aplicables a cada Estado Miembro sin que resulte necesaria ninguna trasposición por parte del legislador nacional.

REGULACIÓN BÁSICA DE LA REGLA DE LOCALIZACIÓN DE LAS OPERACIONES EN EL IVA

Directiva Comunitaria 2006/112/CE, de 28 de noviembre, regula esta materia en sus artículos 31 a 39, y 43 a 59.

Reglamento UE/282/2011, (DOUE de 23/03/2011), deroga el anterior Reglamento CE/1777/2005 (aplicable desde el 01/07/2006 hasta el 01/07/2011) siendo sus normas aplicables desde el 01/07/2011.

Reglamento UE/1042/2013, (DOUE 26/10/2013). Modifica el UE/282/2011, en lo relativo a la regla de localización de determinadas prestaciones de servicios. Aplicable desde el 01/01/2015.

Ley 37/1992, la normativa que regula el lugar de realización de las operaciones viene dada por el artículo 68 (para las entregas de bienes), los artículos 69 y 70 para las prestaciones de servicios, y los artículos 71 y 72 para operaciones intracomunitarias.

**Lugar realización Hecho Imponible:
Reglas de localización.**
(arts. 68 a 70 LIVA)

- Entrega de Bienes: art. 68 LIVA
- Prestaciones de servicios: arts. 69 y 70 LIVA

**Lugar realización Hecho Imponible:
Entrega de Bienes - art. 68 LIVA**

- Las entrega de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, donde los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.
- Las entrega de bienes que deban ser objeto de expedición o transporte, donde se inicie la expedición o transporte.
- Las entregas efectuadas por el importador o los sucesivos adquirentes, cuando el lugar de inicio de la expedición o transporte, esté situado en un país tercero.
- Las entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición donde se ultime la instalación.
- Las entregas de bienes inmuebles, donde radiquen.

PRESTACIONES DE SERVICIOS - REGLAS DE LOCALIZACIÓN.

De acuerdo con la redacción dada a la Ley del IVA en cuanto a la regulación de las reglas de localización de las prestaciones de servicios, deben distinguirse:

I.- Dos reglas generales, establecidas por el artículo 69.Uno. y la del 69.Dos.

II.- Las reglas especiales, contenidas en el artículo 70, relativas a las prestaciones de servicios:

1. Servicios relacionados con bienes inmuebles
2. Servicios de transporte
3. Servicios culturales, sobre bienes muebles corporales y accesorios a transportes no intracomunitarios
4. Restaurante y catering
5. Servicios de mediación
6. Arrendamiento a corto / medio, largo plazo de medios de transporte
7. Servicios de telecomunicación, radiodifusión y televisión
8. Servicios prestados por vía electrónica.
9. Regla o cláusula de cierre.

III.- El transporte intracomunitario, regulado en los artículos 70.Uno.2º, y 72.

PRESTACIONES DE SERVICIOS - REGLA GENERAL Art. 69.Uno LIVA

1º.- **Servicios prestados entre empresarios o profesionales**, se localizan allí donde radique la sede de actividad o establecimiento permanente del cliente o destinatario de la operación. Es decir, en el caso de que los destinatarios sean empresarios o profesionales las prestaciones de servicios se localizan en la sede del destinatario.

2º.- **Servicios prestados a “particulares”**, se localizan en sede del prestador de servicios, esto es, donde se ubique la sede de actividad o establecimiento permanente desde el que se presten.

Concepto de *sede de actividad o establecimiento permanente* del cliente o destinatario de la operación arts. 10 a 13 del Rgto. UE/282/2011, páginas 38 y 39 apuntes.

SERVICIOS PROFESIONALES (art. 69.Dos LIVA)

Para los servicios siguientes:

Cesiones de derechos de autor, patentes, marcas, fondo de comercio, exclusivas.

Servicios publicitarios.

Servicio de asesoramiento, auditoría, ingeniería, abogacía, consultores, expertos contables y fiscales, y otros análogos (excluidos los de los inmuebles)

Tratamiento de datos y suministro de información.

Traducción y composición de textos.

Operaciones de seguro, reaseguro y capitalización y financieras.

Los de cesión de personal.

Doblaje de películas.

Arrendamiento de bienes muebles con excepción de los medios de transporte y contenedores.

Las obligaciones de no prestar servicios de este apartado

SERVICIOS PROFESIONALES (art. 69.Dos LIVA)

<u>DESTINATARIO</u>	<u>REGLA DE LOCALIZACION</u>
Empresario / Profesional	Sede del destinatario
"Particular", residente en: - U.E., - Ceuta, Melilla, I. Canarias	Sede prestador servicios
"Particular", residente fuera de: - U.E., - Ceuta, Melilla, I. Canarias	Sede del destinatario

ATENCIÓN. Aplicación cláusula de cierre art. 70.Dos LIVA (utilización efectiva en el TAI), si el destinatario es empresario o profesional, y está establecido fuera de la UE: tributación en el TAI.

PRESTACIONES DE SERVICIOS. REGLAS DE LOCALIZACIÓN.
REGLAS ESPECIALES. Arts. 70 y 72 LIVA

Se aplican a las siguientes prestaciones de servicios:

1. Servicios relacionados con bienes inmuebles
2. Servicios de transporte
3. Servicios culturales, sobre bienes muebles corporales y accesorios a transportes no intracomunitarios
4. Restaurante y catering
5. Servicios de mediación
6. Arrendamiento a corto plazo de medios de transporte
7. Servicios de telecomunicación, radiodifusión y televisión
8. Servicios prestados por vía electrónica
9. Regla de cierre del artículo 70.Dos LIVA.

PRESTACIONES DE SERVICIOS. REGLAS DE LOCALIZACIÓN.
REGLAS ESPECIALES. Art. 70.Uno.1º IVA

Prestaciones de servicios relacionadas con inmuebles.

Tributan donde radiquen los inmuebles.

Esta regla se aplica con independencia de la condición del destinatario, es decir tanto si se trata de un empresario o profesional o de un particular

El Reglamento UE/1042/2013 introduce una enumeración de bienes que deben reputarse inmuebles a los efectos de la Directiva, así como una delimitación positiva y negativa de servicios que deben entenderse “relacionados con bienes inmuebles” a los efectos de su localización en el territorio en el que aquéllos radiquen.

PRESTACIONES DE SERVICIOS (art. 70.uno.1º LIVA)

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

- a) El arrendamiento (con o sin opción de compra) 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.

Consulta V0504-13, de 19/02/2013, sobre ejecuciones de obras en Francia, con venta e instalación de materiales, siendo los clientes, empresas francesas, administraciones públicas, y particulares.

PRESTACIONES DE SERVICIOS (art. 70.uno.1º LIVA)

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

- a) El arrendamiento (con o sin opción de compra) 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.

PRESTACIONES DE SERVICIOS (art. 70.uno.1º LIVA)

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

- 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) La tasación de bienes inmuebles, por ejemplo, cuando se requiera a efectos de servicios de seguro, para determinar el valor de una propiedad como garantía de un préstamo o para evaluar los riesgos y daños en caso de litigio.
- i) El mantenimiento, renovación o reparación de un edificio o parte del mismo.

PRESTACIONES DE SERVICIOS (art. 70.uno.1º LIVA)

No se incluyen entre los servicios relacionados con inmuebles:

- La prestación de servicios publicitarios, aunque lleven aparejada la utilización de bienes inmuebles.
- El suministro de un stand en una feria o exposición junto con otros servicios relacionados con el mismo, que permitan al expositor mostrar sus productos, como, por ejemplo, el diseño del stand, el transporte y almacenamiento de los productos, el suministro de máquinas, el tendido de cables, los seguros y la publicidad.

PRESTACIONES DE SERVICIOS. REGLAS DE LOCALIZACIÓN.
REGLAS ESPECIALES. Art. 70.Uno.1º IVA

Prestaciones de servicios relacionadas con inmuebles.

Tributan donde radiquen los inmuebles.

Esta regla se aplica con independencia de la condición del destinatario, es decir tanto si se trata de un empresario o profesional o de un particular

Se incluyen los servicios de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamiento y balneario.
Tributan donde radica el establecimiento.

El artículo 31 del Rgto. UE/282/2011, dispone que los servicios de mediación prestados en nombre y por cuenta ajena en servicios de alojamiento hotelero no han de considerarse directamente relacionados con inmuebles.

Por tanto, los mismos seguirán:

La regla del artículo 46 de la Directiva IVA (lugar de la operación principal, esto es, el lugar en que radique el establecimiento hotelero), cuando el destinatario de la mediación sea consumidor final;

La regla de «sede del destinatario» del artículo 44 de la Directiva IVA, cuando el destinatario de la mediación sea empresario.

Criterio reflejado en el Reglamento UE/1042/2013

Servicios prestados en el contexto de **sistemas de multipropiedad**.

El TJUE en sus sentencias en los asuntos RCI y MacDonalds Resorts ha dejado claro que tales servicios se localizan en el lugar en que radica el inmueble sobre el que se ejerce la multipropiedad.

Criterio reflejado en el Reglamento UE/1042/2013

Servicios de transporte.

(Arts. 70.Uno.2º, 70.dos y 72 LIVA;
48 a 52 Directiva Comunitaria 2006/112/CE).

Hay que distinguir:

- a) entre el transporte de pasajeros y por otro lado el de bienes
- b) a su vez, hay que distinguir entre los intracomunitarios y no intracomunitarios;
- c) y, en función del destinatario de los mismos (empresario o «*particular*»).

Transporte de bienes: Hay que distinguir entre transportes intracomunitarios o no intracomunitarios:

- Transporte intracomunitario:

- **si el destinatario es un consumidor final** (particular persona física o persona jurídica sin NIF/IVA) y el transporte se inicia en dicho territorio, se localiza en el territorio de aplicación del IVA español (art. 50 Directiva 2006/112/CE), y
- **si el destinatario es un empresario o profesional**, conforme a la regla general de prestación de servicios, la tributación de los servicios se localiza en la sede del destinatario (art. 69.Uno LIVA, art. 44 Directiva Comunitaria).

Transporte de bienes: Hay que distinguir entre transportes intracomunitarios o no intracomunitarios:

- Transporte no intracomunitario:

- **si el destinatario es un consumidor final** (particular persona física o persona jurídica sin NIF/IVA), se localiza en el territorio de aplicación del IVA español por la parte del trayecto que discorra por dicho territorio.
- **Si el destinatario es un empresario o profesional**, conforme a la regla general de prestación de servicios, la tributación de los servicios se localiza en la sede del destinatario.

Transporte de pasajeros: Se localizan por donde discurran efectivamente. Todos los transportes de pasajeros se localizan en el territorio de aplicación del IVA español, por la parte del trayecto que discurra por dicho territorio, con independencia de la condición del destinatario.

No obstante esta sujeción al IVA, **están exentos** los transportes de viajeros y sus equipajes por vía aérea o marítima que proceda o tenga por destino un puerto o aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del IVA. (LIVA, art. 22.Trece, RIVA art. 10.3). Dicha exención se extiende a los viajes de ida y vuelta con escala en los territorios situados fuera del ámbito de aplicación del IVA.

Servicios artísticos, culturales, recreativos, científicos:

(70.Uno.Tres LIVA)

Hasta 31/12/2010: Donde se prestan.

A partir 01/01/2011 (DT 1ª y 2ª Ley 2/2010):

El acceso (=la entrada) y las prestaciones de servicios relacionadas con el acceso a manifestaciones culturales, artísticas, científicas, deportivas, recreativas o similares tributan donde se efectúe la prestación de servicios efectiva;

sin incluir los servicios accesorios (que no sean el acceso y sus accesorias), que tributarán en la sede del destinatario cuando éste sea empresario o profesional.

Se considera «*servicio de acceso*» la concesión del derecho a acceder a las manifestaciones en cuestión a cambio de una contraprestación, que puede consistir en el pago de una entrada individual, o de un abono o cotización periódica (art 32.1 del Rgto. UE/282/2011).

El precepto menciona los servicios de guardarropa o instalaciones sanitarias como ejemplo de servicios accesorios; y los servicios de mediación en la venta de entradas como ejemplo de servicios que no puedan considerarse accesorios del acceso.

El Reglamento UE/1042/2013 precisa que la tributación por el acceso se produce como se ha indicado, con independencia de que las entradas para dichas manifestaciones no sean vendidas directamente por el organizador, sino distribuidas a través de intermediarios.

El servicio de organización de ferias pasa a tributar por el régimen general del art. 69.Uno de la LIVA.

Los servicios accesorios constituyen con la principal una prestación única. El régimen establecido para los servicios consistentes en la organización de ferias será aplicable a los accesorios a los mismos.

Servicios como: cesión de pabellones, calefacción y aire acondicionado, seguridad, limpieza, asistencia médica, seguros, servicios de azafatas, catering, iluminación, decoración, asesoramiento, etc... constituyen un servicio complejo de organización de ferias cuya regla de localización será la del art. 69.Uno de la LIVA (Consulta Vinculante, V 1559 - 10 de 12/07/2010).

Localización de las prestaciones de servicios consistentes en el montaje y desmontaje de stands en ferias

La DGT ha mantenido el criterio de considerar que los servicios relativos al montaje y desmontaje de stands y pabellones en ferias y exposiciones, se consideraban localizados en el territorio en el que se encontraban los inmuebles en los que se desarrollaban las ferias o exposiciones como servicios directamente relacionados con dichos inmuebles.

Las Consultas V0053-12, V0035-13, V2140-13, de la Dirección General de Tributos, incorpora, la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la sentencia de fecha de 27 de octubre de 2011, recaída en el asunto C-530/09, Inter-Mark Group, donde se llega a una interpretación de la norma distinta de la que hasta ahora se venía manteniendo.

Pasan a tributar por la regla general del 69. Uno.

Trabajos efectuados sobre bienes muebles corporales.

(Artículo 70.Uno.7 LIVA).

Los trabajos y las ejecuciones de obra realizados sobre bienes muebles corporales, informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes: se localizan donde se presten materialmente, cuando el **destinatario es un consumidor final**. (art. 54 Directiva Comunitaria y 34 del Rgto. UE/282/2011)

Si el destinatario es un empresario o profesional, conforme a la regla general de prestación de servicios, la tributación de los servicios se localiza en la sede del destinatario.

Desaparece, pues, la regla de localización regulada anteriormente, que establecía los requisitos de salidas de las mercancías trabajadas del Estado Miembro, y el requisito del NIF/IVA del destinatario, como parámetros para establecer la localización del servicio.

Servicios de Restaurante y catering -

art. 70.Uno.5 LIVA arts. 55 y 57 Directiva 2006/112/CE

Con efectos 1-1-2010, los servicios de restaurante y catering se localizan en el lugar donde se realicen materialmente, cualquiera que sea el destinatario

Dos matizaciones:

- ❖ en primer lugar, debe distinguirse estos servicios, de la simple entrega de productos alimenticios. (importante por las reglas de localización o por los tipos impositivos)
- ❖ en segundo lugar, se comentará la peculiaridad de los servicios de restauración y catering cuando se prestan a bordo de un medio de transporte.

Servicios de Restaurante y catering -

art. 70.Uno.5 LIVA arts. 55 y 57 Directiva 2006/112/CE

Es doctrina del TJUE, (sentencia en el asunto Faaborg-Gelting, 02/05/96, asunto C-231/94) que la operación de explotación de un restaurante se caracteriza por un conjunto de elementos y actos, del que la entrega de alimentos sólo es una parte, y en el que predominan ampliamente los servicios personales, tales como la disposición de los cubiertos, aconsejar al cliente e ilustrarle sobre los alimentos o bebidas ofrecidos, servir dichos productos a la mesa y, por último, recoger las mesas después del consumo, todo ello acompañado de la puesta a disposición del cliente de una infraestructura que incluye tanto un comedor con sus dependencias (guardarropas, etc.) como el mobiliario y la vajilla.

Servicios de Restaurante y catering -

art. 70.Uno.5 LIVA arts. 55 y 57 Directiva 2006/112/CE

No hay prestación de servicios cuando el prestador se limita a suministrar los productos, o bien cuando los suministra y además los transporta y hace llegar al cliente: por lo tanto, los casos de «*pizza a domicilio*» o de preparación de comidas para «*take away*» no constituyen prestaciones de servicios de restauración o catering.

Sentencia en el asunto Faaborg-Gelting: La explotación de un restaurante se caracteriza por un conjunto de elementos y actos, del que la entrega de alimentos sólo es una parte, y en el que predominan ampliamente los servicios. Por consiguiente, debe considerarse prestación de servicios en el sentido del apartado 1 del artículo 6 de la Sexta Directiva. No es así, por el contrario, cuando la operación se refiere a alimentos "para llevar" y no se acompaña de servicios destinados a hacer más agradable el consumo inmediato en un ambiente apropiado».

Servicios de Restaurante y catering -

art. 70.Uno.5 LIVA arts. 55 y 57 Directiva 2006/112/CE

Prestaciones de servicios de restauración y catering a bordo de medios de transporte.

(artículos 55 y 57 de la Directiva IVA, artículos 35 a 37 del Rgto. UE/282/2011)

Los servicios de restauración y catering prestados a bordo de un medio de transporte se localizan:

En el Estado miembro de partida, cuando se prestan a bordo de un buque, avión o tren que efectúa un trayecto intracomunitario; el artículo 57 ofrece reglas precisas para determinar qué se entiende por trayecto intracomunitario a estos efectos.

Los arts. 35 a 37 del Rgto. UE/282/2011 contienen aclaraciones a estos preceptos

Prestaciones de servicios de restauración y catering a bordo de medios de transporte.

El art.35, indica que la parte de un transporte de pasajeros efectuada en la Comunidad vendrá determinada por el trayecto realizado por el medio de transporte y no por el trayecto completado por cada pasajero.

Así, por ejemplo, si se trata de un buque que efectúa un trayecto Barcelona -Palma de Mallorca - Roma y que efectúa paradas para embarque y desembarque de pasajeros, habrá que considerar que se aplica, a los servicios de restauración y catering que se efectúen a bordo, la regla de localización que supone que las mismas tributan sujetas al IVA español, y ello con independencia de que pueda haber pasajeros que realicen un trayecto por ejemplo, embarcar en Palma y desembarcar en Roma.

Prestaciones de servicios de restauración y catering a bordo de medios de transporte.

El art. 36 del Rgto. UE/282/2011 establece que los servicios de restauración y catering prestados a bordo de un buque, avión o tren:

- que efectúa un **trayecto intracomunitario**, se localizan en el Estado miembro de partida (art 57 de la Directiva IVA);
- que **no efectúa un trayecto intracomunitario** se localizan en el lugar en que se realizan materialmente (artículo 55 de la Directiva IVA).

(aclaraciones innecesarias, pues esto resulta del sistema establecido por los artículos 55 y 57 de la Directiva IVA)

Prestaciones de servicios de restauración y catering a bordo de medios de transporte.

Finalmente, el art. 37 del Rgto. UE/282/2011 indica que si el servicio se presta a bordo, parcialmente mientras el medio de transporte efectúa el trayecto intracomunitario y parcialmente cuando dicho trayecto ya ha concluido (o antes de que el mismo haya comenzado) pero mientras el medio de transporte todavía se encuentra en el territorio de un Estado miembro, serán aplicables las reglas que correspondieran al inicio de la prestación del servicio.

Prestaciones de servicios de restauración y catering a bordo de medios de transporte.

Ejemplo. Supongamos un tren que realiza el trayecto Barcelona - París - Ginebra, con embarque y desembarque de pasajeros en cada una de estas ciudades.

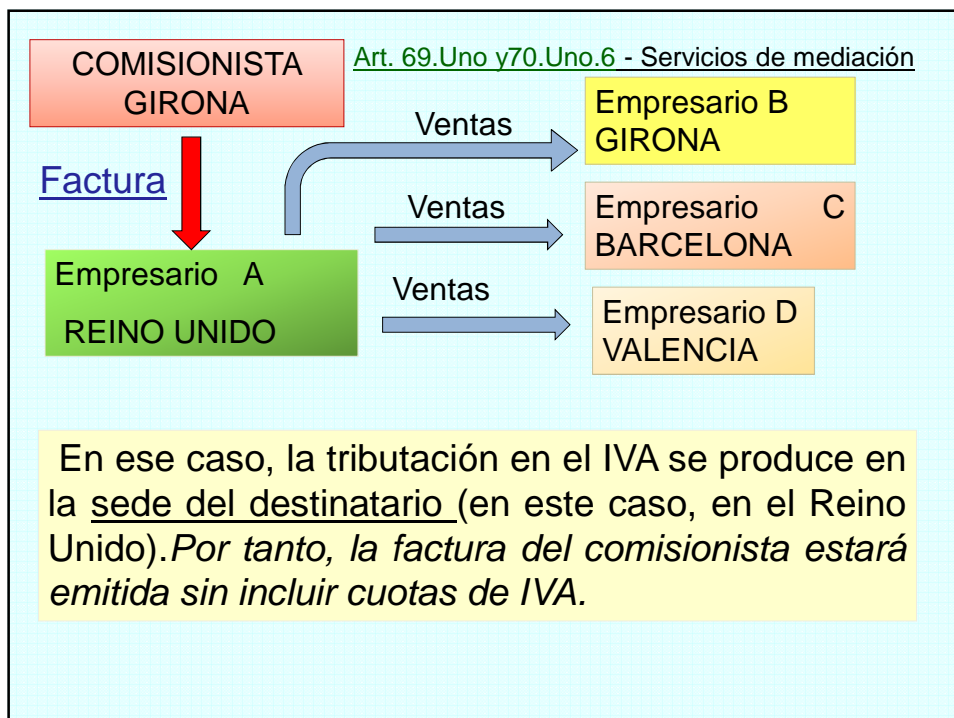
En relación con este supuesto:

El trayecto intracomunitario es sólo el realizado entre Barcelona y París; el realizado entre París y Ginebra no tiene tal consideración (art 35 RE).

- Los servicios de restauración y catering que se presten durante el trayecto Barcelona - París se localizarán en España (art 36, párrafo primero RE). Los que se inicien durante ese trayecto y concluyan cuando el tren ya ha salido de París para Ginebra (pero mientras el tren se encuentra en la UE), también se localizarán en España (art 37 RE). Los que se inicien cuando el tren ya ha salido de París y se presten materialmente mientras el tren se encuentra en territorio de la UE, se localizarán en el Estado miembro en que se realicen materialmente (art 36, párrafo segundo RE). Finalmente, los que se inicien cuando el tren ya ha salido de París y se presten materialmente fuera de la UE (en Suiza) se considerarán realizados fuera de la UE y no estarán gravados por ningún IVA de la UE.

Servicios de mediación - arts. 69.Uno y 70.Uno.6 LIVA

Servicios prestados a :	Sujetos pasivos	Consumidores finales
Servicios de mediación	Sede destinatario	Donde se preste el servicio principal (la operación sobre la que se medie)





Servicios de mediación - arts. 69.Uno y 70.Uno.6 LIVA

Servicios prestados a :	Sujetos pasivos	Consumidores finales
Servicios de mediación	Sede destinatario	Donde se preste el servicio principal (la operación sobre la que se medie)

ATENCIÓN. Aplicación cláusula de cierre art. 70.Dos LIVA (utilización efectiva en el TAI), si el destinatario del servicio de mediación es empresario o profesional, y está establecido fuera de la UE: tributación en el TAI.

En la medida en que los servicios de mediación en ventas prestados por una empresa establecida en el TAI a otra empresa ubicada fuera de la UE, vayan a ser utilizados por dicho cliente para la realización de entregas de bienes que, a su vez, se entiendan efectuadas en el TAI, dichos servicios de intermediación estarán sujetos al IVA español.

ARRENDAMIENTO DE MEDIOS DE TRANSPORTE.

A CORTO PLAZO:

Tenencia o uso continuado de medio de transporte, por plazo ininterrumpido no superior a 30 días; para buques, de 90 días.

Tributación: donde se efectúe la puesta a disposición, independientemente de si el destinatario es sujeto pasivo del IVA, o particular.

A MEDIO / LARGO PLAZO

→ A partir 2013: en cualquier caso, sede del destinatario.
(DT 3ª Ley 2/2010)

ARRENDAMIENTO DE MEDIOS DE TRANSPORTE.

→ A partir 2013: en cualquier caso, sede del destinatario.

* salvo en el caso de las embarcaciones de recreo (yates) que disponen de una regla específica, (según el artículo 56.2 de la Directiva del IVA -con entrada en vigor el 01-01-2013-, en su redacción dada por el artículo 4 de la Directiva 2008/8/CE): *lugar en el que la embarcación de recreo se ponga efectivamente a disposición del destinatario*

Los arts.38 a 40 del Rgto. UE/282/2011 establecen criterios de aplicación de la normas contenidas en la Directiva IVA, sobre lugar de realización de los servicios consistentes en el arrendamiento de medios de transporte.

Reglas de localización de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica.-

La facilidad de acceso a Internet, el desarrollo de nuevos productos tecnológicos como los Smartphone y las tabletas, unidos al mayor conocimiento que de estos productos tienen los usuarios, hace que en la mayor parte de los hogares y de las empresas de la Unión Europea se realicen un elevado número de operaciones electrónicamente.

Esta importancia adquirida por el comercio electrónico supone un elevado número de transacciones comerciales que se ven afectadas por la fiscalidad indirecta en la Comunidad Europea.

La regulación del IVA necesita adaptarse a las nuevas tendencias comerciales para evitar situaciones de doble imposición o incluso de ausencia de tributación. El organismo regulador de la UE, plenamente consciente de ello, establece nuevas reglas respecto al IVA en relación con el comercio electrónico de servicios, las telecomunicaciones y los servicios de televisión y radiodifusión

El Reglamento de Ejecución 1.042/2013, del Consejo de 7 de octubre de 2013, establece en primer lugar que, para aquellos casos en los que el destinatario de estos servicios sea un empresario o profesional («Business to Business» o B2B) el tratamiento del IVA, a estos efectos, sigue siendo el mismo que en la actualidad, es decir, el servicio se entiende prestado donde el destinatario tiene su sede social o establecimiento permanente.

Igualmente, también conviene aclarar que la nueva normativa no afecta al comercio electrónico de bienes, el cual tiene su propio tratamiento a efectos del IVA.

La principal novedad que introduce este Reglamento es el cambio sobre el lugar de prestación de estos servicios, en los casos en los que el destinatario del servicio sea un consumidor final o una persona jurídica que no actúe bajo la condición de empresario o profesional, establecido en un Estado miembro de la Unión Europea («Business to Costumer» o B2C).

En estos casos, **contrariamente al criterio que aplica actualmente** (sede del prestador del servicio), el servicio se entenderá prestado en el lugar donde el destinatario tenga su lugar de establecimiento, domicilio o residencia habitual, eliminándose, por tanto, la discrepancia en el tratamiento respecto a la localización existente hasta el momento entre los destinatarios que actúan como empresarios o profesionales y los que no tienen tal condición.

Se modifica con efectos a partir de uno de enero de 2015, la Ley del IVA, a fin de adaptarla a la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, y a la Directiva de IVA, en su redacción dada por la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero, en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios, que introdujo, entre otras, unas nuevas reglas de localización aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos, prestados a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tal, aplicables a partir de uno de enero de 2015.

Concretamente, en el Título IX de la Ley del IVA, se suprime el Capítulo VIII, y se añade un nuevo Capítulo XI (artículo 163, apartados septiesdecies al quaterdecies).

La Directiva 2008/112/UE modifica los artículos 358 a 369 de la Directiva 2006/112/CE.

Nuevas reglas de localización de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica.-

A partir del 01/01/2015,

- Cuando el cliente sea empresario operará la regla de inversión del sujeto pasivo (en tanto el proveedor no se encuentre establecido en el territorio en el que se localice la prestación o, estándolo, su establecimiento no intervenga en la prestación).
- En el caso de consumidores finales las obligaciones de repercusión e ingreso del impuesto recaerán en el prestador, en el territorio donde estuviera ubicado el destinatario.

Nuevas reglas de localización de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica.-

De este modo, a partir del 01/01/2015, por tanto, todos los servicios de telecomunicación, de radiodifusión o televisión y electrónicos tributarán en el Estado miembro de establecimiento del destinatario,

- tanto si este es un empresario o profesional o bien una persona que no tenga tal condición,
- y tanto si el prestador del servicio es un empresario establecido en la Comunidad o fuera de esta.

Nuevas reglas de localización de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica.-

Se modifica el *régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica a personas que no tengan la condición de empresarios o profesionales*, vigente hasta 31/12/2014, pasando a ser a partir de esa fecha un régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica prestados a personas que no tengan la condición de empresarios o profesionales.

La tributación de los servicios referidos, en los casos en que el destinatario no tiene la condición de empresario o profesional actuando como tal, se regula exclusivamente en el artículo 70 de la Ley del Impuesto a partir de la fecha mencionada.

Nuevas reglas de localización de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica.-

En función de la ubicación del prestador de servicios, se distinguen dos regímenes:

- 1.- El régimen exterior a la Unión.
- 2.- El régimen de la Unión.

En el régimen exterior a la Unión, los mencionados servicios están prestados por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad.

En el régimen de la Unión, los mencionados servicios están prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el «Estado miembro de consumo».

1.- El régimen exterior a la Unión, de carácter opcional, constituye una medida de simplificación, al permitir a los sujetos pasivos liquidar el Impuesto adeudado por la prestación de dichos servicios a través de un portal web "ventanilla única" (mini ventanilla única o MOSS –siglas en inglés de *mini one stop shop*-.) en el Estado miembro en que estén identificados, evitando tener que registrarse en cada Estado miembro donde realicen las operaciones (Estado miembro de consumo).

Para poder acogerse a este régimen especial el empresario o profesional no ha de tener ningún tipo de establecimiento permanente ni obligación de registro a efectos del Impuesto en ningún Estado miembro de la Comunidad.

1.- El régimen exterior a la Unión, de carácter *opcional*,

...portal web "ventanilla única" (mini ventanilla única o MOSS – siglas en inglés de *mini one stop shop*-.) en el Estado miembro en que estén identificados, evitando tener que registrarse en cada Estado miembro donde realicen las operaciones (Estado miembro de consumo).

El empresario o profesional podrá elegir libremente su Estado miembro de identificación. En este régimen, además, el Estado miembro de identificación también puede ser el Estado miembro de consumo.

Está prevista desde el 01/10/2014 la posibilidad de solicitar su aplicación mediante la presentación telemática del modelo correspondiente, aunque el Régimen no entre en vigor hasta el 01/01/2015

2.- En el régimen de la Unión, aplicable con carácter opcional, cuando los mencionados servicios están prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, a «*particulares*» establecidos en este territorio.

2.- El régimen de la Unión, resultará aplicable, cuando se opte por él, por los empresarios o profesionales que presten los servicios indicados a personas que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, en Estados miembros en los que dicho empresario no tenga su sede de actividad económica o un establecimiento permanente.

En los Estados miembros en que el empresario estuviera establecido, las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos que preste a personas que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales se sujetarán al régimen general del Impuesto de ese Estado.

El Estado miembro de identificación ha de ser :

necesariamente el Estado miembro en el que el empresario o profesional haya establecido la sede de su actividad económica o,

en caso de que no tenga la sede de su actividad económica en la Comunidad, el Estado miembro en el que cuente con un establecimiento permanente;

cuando tenga un establecimiento permanente en más de un Estado miembro, podrá optar como Estado miembro de identificación por cualquiera de los Estados en los que tenga un establecimiento permanente.

Cuando un empresario o profesional opte por alguno de los regímenes especiales, según el que resulte procedente, quedará obligado a presentar trimestralmente por vía electrónica las declaraciones-liquidaciones del Impuesto, a través de la ventanilla única del Estado miembro de identificación, junto con el ingreso del Impuesto adeudado, debiendo desglosar e ingresar todas las cuotas de IVA devengadas en todos los territorios donde opere.

En estas declaraciones únicamente se incluirá como impuesto soportado deducible, sin embargo, el que se haya soportado en el Estado de establecimiento. Las cuotas soportadas en otros Estados serán objeto de devolución (por el procedimiento habitual para los empresarios no establecidos), a menos que, con motivo de otras prestaciones, se estuvieran ya presentando declaraciones en dichos Estados.

Cuando un empresario o profesional opte por alguno de los regímenes especiales, según el que resulte procedente, quedará obligado a presentar trimestralmente por vía electrónica las declaraciones-liquidaciones del Impuesto, a través de la ventanilla única del Estado miembro de identificación, junto con el ingreso del Impuesto adeudado, debiendo desglosar e ingresar todas las cuotas de IVA devengadas en todos los territorios donde opere.

En estas declaraciones únicamente se incluirá como impuesto soportado deducible, sin embargo, el que se haya soportado en el Estado de establecimiento. Las cuotas soportadas en otros Estados serán objeto de devolución (por el procedimiento habitual para los empresarios no establecidos), a menos que, con motivo de otras prestaciones, se estuvieran ya presentando declaraciones en dichos Estados.

A los prestadores de servicios establecidos fuera de la UE, no se exigirá que esté reconocida la existencia de reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el TAI, ni se les exige el nombramiento de representante.

Se establece en el Reglamento de ejecución que el Estado miembro de identificación transmitirá las cuotas de IVA abonadas a cada uno de los Estados de consumo. Con ello, se pretende evitar que no exista ventaja fiscal alguna por el hecho de registrarse en un Estado miembro con un tipo impositivo del IVA más bajo, ya que para cada prestación de servicios cuyo cliente sea un consumidor final aplicará el tipo impositivo del IVA vigente en el país de residencia del consumidor.

Nuevas reglas de localización de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica.-

Obligaciones formales.-

En caso de que el territorio de aplicación del IVA sea el Estado de identificación elegido por el empresario o profesional no establecido en la Comunidad, éste quedará obligado a:

Obligaciones formales.-

a) Obligaciones censales.-

Declarar el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial. Dicha declaración se presentará por vía electrónica.

La información facilitada por el empresario o profesional no establecido al declarar el inicio de sus actividades gravadas incluirá los siguientes datos de identificación: nombre, direcciones postal y de correo electrónico, las direcciones electrónicas de los sitios de internet a través de los que opere, en su caso, el número mediante el que esté identificado ante la Administración fiscal del territorio tercero en el que tenga su sede de actividad, y una declaración en la que manifieste que carece de identificación a efectos de la aplicación de un impuesto análogo al Impuesto sobre el Valor Añadido en un Estado miembro. Igualmente, el empresario o profesional no establecido comunicará toda posible modificación de la citada información.

Obligaciones formales.-

b) Presentación de declaraciones liquidaciones.-

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 electrónicos.

Esta declaración-liquidación deberá incluir el número de identificación y, por cada Estado miembro de consumo en que se haya devengado el impuesto.

Obligaciones formales.-

b) Presentación de declaraciones liquidaciones.-

En caso de que España sea el Estado miembro de identificación elegido por el empresario o profesional no establecido en la Comunidad, **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.

Además, **para empresarios no establecidos en la Comunidad**, 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.

Obligaciones formales.-

c) **Obligaciones registrales.-**

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 es correcta. Este registro estará a disposición tanto del Estado miembro de identificación, como del de consumo, y deberá conservarse por el empresario o profesional no establecido durante un período de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

Obligaciones formales.-

d) **Obligaciones de facturación.-**

Expedir y entregar factura cuando el destinatario de las operaciones se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto.

fuelle: <http://www.agenciatributaria.es>:

Reglas de localización a partir de 1 de enero de 2015

A partir del 1 de enero de 2015, los servicios de telecomunicación, radiodifusión o TV y electrónicos tributarán en el Estado miembro de establecimiento del cliente,

- tanto si el cliente es un empresario o profesional,
- como si se trata de una persona que no tenga tal condición (consumidor final), y tanto si el prestador del servicio es un empresario establecido en la Comunidad o fuera de la misma.

fuelle: <http://www.agenciatributaria.es>:

Reglas de localización a partir de 1 de enero de 2015

Telecomunicaciones, radiodifusión o TV y servicios electrónicos prestados por **empresario comunitario**:

Destinatario	Lugar de tributación
Empresario de otro Estado miembro	EM donde el cliente esté establecido o resida. El destinatario declara e ingresa el IVA ("inversión del sujeto pasivo")
Consumidor final de otro Estado miembro	EM donde el cliente esté establecido o resida. El prestador del servicio puede registrarse en un único EM para declarar e ingresar el IVA a través del régimen de Mini Ventanilla Única
Empresario o consumidor final no comunitario	No sujeto. Excepción posible: en ciertos casos, cuando el servicio sea utilizado de forma efectiva en el TAI

fuelle: <http://www.agenciatributaria.es>:

Reglas de localización a partir de 1 de enero de 2015

Ejemplo: Un particular con residencia habitual en Francia descarga una película a través de una página web de una empresa española. La empresa española deberá repercutir e ingresar el IVA francés. Podrá optar por registrarse y presentar sus declaraciones del IVA correspondiente a estos servicios en España mediante el servicio de Mini Ventanilla Única.

fuelle: <http://www.agenciatributaria.es>:

Reglas de localización a partir de 1 de enero de 2015

Telecomunicaciones, radiodifusión o TV y servicios electrónicos prestados por **empresario no comunitario**:

Destinatario	Lugar de tributación
Empresario comunitario	EM donde el cliente esté establecido o resida. El destinatario declara e ingresa el IVA (“inversión del sujeto pasivo”)
Consumidor final comunitario	EM donde el cliente esté establecido o resida El prestador del servicio puede registrarse en un único EM a través del régimen de Mini Ventanilla Única

Delimitación de los servicios afectados.

Servicios prestados por vía electrónica: Artículo 7 (Apartados 1 a 3, y Anexo I) del Rgto. UE/282/2011.

En relación con los **servicios prestados por vía electrónica** se añaden servicios a la lista contenida en el Anexo I del Reglamento UE/282/2011,

excluyéndose la venta de entradas, reservas de alojamiento, alquiler de coches, restaurantes o transporte de pasajeros y similares que sean reservados en línea de los servicios prestados por vía electrónica.

REGLAS DE LOCALIZACIÓN SERVICIOS DE TELECOMUNICACIÓN, RADIODIFUSIÓN, TELEVISIÓN Y LOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA.

Delimitación de los servicios afectados.

Sin ánimo de ser exhaustivos, pues la enumeración de servicios es prolija, el Reglamento UE/1042/2013 desarrolla en primer lugar la definición de servicios de telecomunicaciones contenida en el artículo 24 de la Directiva Comunitaria para especificar la inclusión en ella de servicios de telefonía móvil y fija para la transmisión de voz, datos o vídeo, incluso los prestados a través de internet, servicios de gestión de llamadas, etc., o la definición de los servicios de radiodifusión y televisión.

Consulta V2223-13, de 05/07/2013, persona física va a comercializar aplicaciones para dispositivos móviles a través de una plataforma de descargas pertenecientes a una entidad situada en Irlanda. Esta entidad remitirá liquidaciones periódicas, descontando comisiones en función de las ventas en concepto de comisión.

Consulta V2223-13, de 05/07/2013

El consultante va a iniciar la comercialización de aplicaciones para dispositivos móviles a través de una plataforma de descargas perteneciente a una entidad situada en Irlanda.

La entidad le remitirá liquidaciones periódicas en función de las descargas descontando un porcentaje del precio de venta como comisión.

En el contrato se especifica que con las liquidaciones se le remitirá un listado con las ventas efectuadas con la identificación del comprador y su país de residencia

Consulta V2223-13, de 05/07/2013

El consultante tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida que ordena un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de tal actividad.

Consulta V2223-13, de 05/07/2013

(...)

Parece deducirse que la entidad irlandesa realiza un servicio de mediación para la venta de las aplicaciones alojadas en su plataforma recibiendo una comisión que se establece en función del precio del catálogo (precio de venta de la publicación, IVA incluido) que deben satisfacer los adquirentes de la aplicación.

Por otra parte, en el mismo contrato se establece que, a estos efectos de la liquidación que deba practicar, la entidad irlandesa le suministrará una relación con la identidad de los compradores y sus países de residencia.

Consulta V2223-13, de 05/07/2013

(...)

Es importante señalar, a estos efectos, que el consultante no mantiene una comunicación y relación directa con los adquirentes de su aplicación, tampoco ha fijado las reglas y condiciones de la prestación del servicio electrónico, ni ha ordenado la forma de hacer efectivo el cobro de la contraprestación que deben satisfacer los adquirentes.

De esta forma, es la entidad titular de la plataforma de descarga quien establece las condiciones del suministro, tiene conocimiento y relación directa con los adquirentes de la publicación y establece las modalidades y condiciones del suministro, así como, del pago de la contraprestación, sin perjuicio de que para efectuar la liquidación de su servicio suministre al consultante una relación de las ventas efectuadas con la identificación del comprador y su país de residencia.

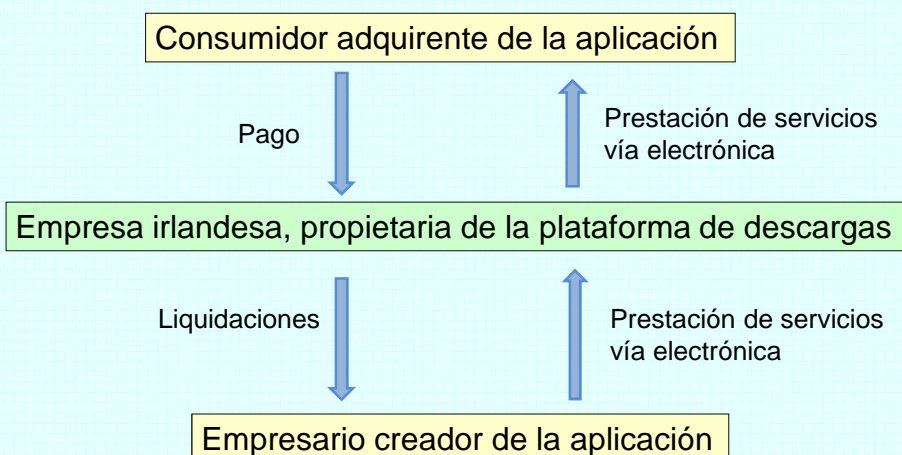
Consulta V2223-13, de 05/07/2013

De lo anterior, se puede deducir que es la entidad irlandesa quien presta en nombre propio un servicio electrónico a los adquirentes de las aplicaciones suministradas por la plataforma.

En consecuencia, estaremos ante dos prestaciones de servicios prestados por vía electrónica en cadena: la que realiza en nombre propio el consultante a favor de la entidad irlandesa titular de la plataforma de descargas y la que ésta última realiza, como se ha señalado igualmente en nombre propio, a los adquirentes de la publicación.

Consulta V2223-13, de 05/07/2013

Comercialización de aplicaciones para dispositivos móviles.-



Consulta V2223-13, de 05/07/2013

De lo anterior, se puede deducir que es la entidad irlandesa quien presta en nombre propio un servicio electrónico a los adquirentes de las aplicaciones suministradas por la plataforma.

En consecuencia, estaremos ante dos prestaciones de servicios prestados por vía electrónica en cadena: la que realiza en nombre propio el consultante a favor de la entidad irlandesa titular de la plataforma de descargas y la que ésta última realiza, como se ha señalado igualmente en nombre propio, a los adquirentes de aplicación.

Por tanto, el consultante prestará un servicio por vía electrónica a la entidad irlandesa que, de acuerdo con la información contenida en el escrito de consulta no estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto, al ser su destinatario un empresario o profesional no establecido en dicho territorio.

Consulta V2223-13, de 05/07/2013

El consultante deberá, por tanto, **facturar sus servicios sin repercutir el Impuesto** ya que se trata de una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto, si bien, deberá hacerse mención expresa "*inversión del sujeto pasivo*", de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 6.1 del Reglamento de Facturación.

Por otra parte, en la medida en que el consultante no está establecido en Irlanda resultará de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo para la tributación de la operación en dicho Estado miembro.

Estas prestaciones de servicios que conforme a las reglas de localización se localizan en otro Estado miembro donde la consultante no está establecida y cuyo destinatario es otro empresario o profesional deben ser objeto de **declaración recapitulativa de operaciones comunitarias**.

Consulta V2223-13, de 05/07/2013

Comercialización de aplicaciones para dispositivos móviles.-

Consumidor adquirente de la aplicación



Prestación de servicios
vía electrónica

Empresa irlandesa, propietaria de la plataforma de descargas



Emisión de factura sin
repercusión de cuotas de
IVA, por ISP

Empresario creador de la aplicación



Inclusión de la operación en la
declaración Mod. 349

Consulta V2223-13, de 05/07/2013

Tanto prestador como destinatario del servicio intracomunitario deberán disponer de un número de identificación fiscal atribuido por sus correspondientes administraciones fiscales.

En el caso de que dicha Administración fiscal sea la española, la atribución del mencionado número se realizará previa solicitud de inscripción en el Registro de operadores intracomunitarios, de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.2 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 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

REGLAS DE LOCALIZACIÓN SERVICIOS DE TELECOMUNICACIÓN,
RADIODIFUSIÓN, TELEVISIÓN Y LOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA.

Servicios prestados a través de un “mercado de aplicaciones”, red o portal. Problemática: quien debe considerarse prestador del servicio.

El Reglamento UE/1042/2013 prevé la presunción de actuación en nombre propio de quien “*tome parte*” en la prestación. Este criterio no se extiende a quien se limite al procesamiento del pago sin intervenir como tal en la prestación.

La actuación en nombre propio sólo quedará desvirtuada en el caso de que el prestador sea “reconocido expresamente” como tal.

La factura emitida o facilitada por cada sujeto pasivo que participe en la prestación de los servicios debe indicar con precisión cuáles son tales servicios y su prestador (en el caso de ventas a clientes finales, que el recibo o la factura que se emitan contenga idéntica información).

Sin perjuicio de lo expuesto, el empresario que autorice el cargo al cliente o fije los términos de la prestación actuará siempre en su propio nombre

REGLAS DE LOCALIZACIÓN SERVICIOS ELECTRONICOS.

(Artículo 70.uno.4 y 69.Uno y Dos)

Artículo 7 del Rgto. UE/282/2011:

Apartado 1: contiene una definición «abstracta» o «genérica» de lo que ha de entenderse por servicios prestados por vía electrónica: las «prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica» contempladas en la Directiva 2006/112/CE abarcarán los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información.

REGLAS DE LOCALIZACIÓN SERVICIOS ELECTRONICOS.

En el apartado 2, enumera, de forma ejemplificativa y no exhaustiva, una serie de supuestos que han de considerarse como «servicios prestados por vía electrónica»:

- a) el suministro de productos digitalizados en general, incluidos los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones;
- b) los servicios consistentes en ofrecer o apoyar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica, como un sitio o una página web;
- c) los servicios generados automáticamente desde un ordenador, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente;
- d) la concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, en el que los compradores potenciales realicen sus ofertas por medios automatizados y la realización de una venta se comunique a las partes mediante un correo electrónico generado automáticamente por ordenador;

REGLAS DE LOCALIZACIÓN SERVICIOS ELECTRONICOS.

e) los paquetes de servicios de Internet relacionados con la información y en los que el componente de telecomunicaciones sea una parte secundaria y subordinada (es decir, 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.);

En su apartado 3, cita, también de forma ejemplificativa, una serie de **casos no cubiertos** por dicha definición.:

- a) los servicios de radiodifusión y televisión;
- b) los servicios de telecomunicaciones;
- c) las mercancías cuyo pedido o tramitación se efectúe por vía electrónica;
- d) los CD-ROM, disquetes o soportes tangibles similares;
- e) el material impreso, como libros, boletines, periódicos o revistas;
- f) los CD y casetes de audio;
- g) las cintas de vídeo y DVD;
- h) los juegos en CD-ROM;

REGLAS DE LOCALIZACIÓN SERVICIOS ELECTRONICOS.

- i) los servicios de profesionales, tales como abogados y consultores financieros, que asesoren a sus clientes por correo electrónico;
- j) los servicios de enseñanza en los que el contenido del curso sea impartido por un profesor por Internet o a través de una red electrónica, es decir, por conexión remota;
- k) los servicios de reparación física no conectados de equipos informáticos;
- l) los servicios de almacenamiento de datos fuera de línea;
- m) los servicios de publicidad, como los incluidos en periódicos, carteles o por televisión;
- n) los servicios de ayuda telefónica;
- o) los servicios de enseñanza prestados exclusivamente por correspondencia, por ejemplo, por correo postal;
- p) los servicios convencionales de subastas que dependan de la intervención humana directa, independientemente de cómo se hagan las pujas;
- q) los servicios telefónicos que incluyan un elemento de vídeo, comúnmente denominados servicios de videofonía;
- r) el acceso a Internet y a la World Wide Web;
- s) los servicios telefónicos prestados a través de Internet

REGLAS DE LOCALIZACIÓN SERVICIOS ELECTRONICOS.

Finalmente, este precepto debe ponerse en conexión con el Anexo I del Rgto. UE/282/2011, que cita, nuevamente de forma ejemplificativa, una serie de servicios que a efectos del IVA han de considerarse como «servicios prestados por vía electrónica».

El Reglamento UE/1042/2013, con relación con los servicios prestados por vía electrónica añade servicios a la lista contenida en el Anexo I del Reglamento UE/282/2011, excluyéndose la venta de entradas, reservas de alojamiento, alquiler de coches, restaurantes o transporte de pasajeros y similares que sean reservados en línea de los servicios prestados por vía electrónica

REGLAS DE LOCALIZACIÓN SERVICIOS ELECTRONICOS.

A partir del 01/01/2015.

A efectos de cubrir supuesto frecuentes, el Reglamento UE/1042/2013, incluye reglas específicas, como:

- Si los servicios se prestan requiriendo la presencia física del cliente (cibercafé, zona WIFI o cabina telefónica), será en dicha ubicación en la que se graven los servicios. Esta regla también se aplica en servicios prestados por establecimientos de hostelería cuando se presten en combinación con servicios de alojamiento.
- En el caso de que el servicio se preste a bordo de un buque, avión o tren, en el lugar de partida del transporte.
- Si se presta a través de redes móviles, en el país identificado por el código del teléfono de la tarjeta SIM.

REGLAS DE LOCALIZACIÓN SERVICIOS ELECTRONICOS.

A partir del 01/01/2015.

A efectos de cubrir supuesto frecuentes, el Reglamento UE/1042/2013, incluye reglas específicas, como:

- Si el servicio necesita de una tarjeta o decodificador o similar (sin prestarse a través de línea terrestre), donde esté instalado el dispositivo o, si se desconoce, al lugar donde se haya remitido la tarjeta.

REGLAS DE LOCALIZACIÓN SERVICIOS ELECTRONICOS.

A partir del 01/01/2015.

A efectos de cubrir supuesto frecuentes, el Reglamento UE/1042/2013, incluye reglas específicas, como:

- En cualquier otro caso, en el lugar determinado por el prestador sobre la base de dos elementos de prueba de entre los siguientes:
 - Dirección de facturación
 - Dirección IP
 - Datos bancarios (ejemplo, lugar de cuenta corriente)
 - Código de móvil del país almacenado en la tarjeta SIM
 - Ubicación de la línea terrestre
 - Otra información comercial
- Las presunciones sobre la localización de la prestación del servicio descrito pueden refutarse por el prestador si concurren tres de los elementos de prueba enumerados en el punto precedente que determinen un lugar distinto de prestación.

REGLAS DE LOCALIZACIÓN SERVICIOS DE
TELECOMUNICACIÓN, RADIODIFUSIÓN, TELEVISIÓN Y
LOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA.

ATENCIÓN. Aplicación cláusula de cierre art. 70.Dos LIVA, si el destinatario está establecido fuera de la UE.

REGLA DE UTILIZACIÓN EFECTIVA.-

(Artículos 59.bis Directiva 2006/112/CE y 70.Dos LIVA)

Se consideran prestados en el TAI determinados servicios que, por aplicación de las reglas de localización no se entenderían realizados en la UE. Se trata de unos supuestos de servicios consumidos o utilizados en la UE, en los que no cabría la “*imposición indirecta europea*”.

Si estos servicios se utilizan, explotan o consumen en el TAI, «*se atrae*» su tributación por el IVA, cuando se cumplan determinados requisitos.

REGLA DE UTILIZACIÓN EFECTIVA.-

(Artículos 59.bis Directiva 2006/112/CE y 70.Dos LIVA)

Estos servicios se consideran localizados en el TAI cuando concurren los siguientes requisitos:

- 1) Que conforme a la regla de localización de dichos servicios, estos no se entiendan realizados en la UE.
- 2) Pero que su utilización, consumo o explotación efectiva sea en el TAI.

De modo que si se dan los requisitos que la condicionan, la aplicación de esta regla de cierre es obligatoria.

REGLA DE UTILIZACIÓN EFECTIVA.-

(Artículos 59.bis Directiva 2006/112/CE y 70.Dos LIVA)

Los servicios a las que resulta de aplicación la regla de cierre, son:

REGLA DE UTILIZACIÓN EFECTIVA.-

(Artículos 59.bis Directiva 2006/112/CE y 70.Dos LIVA)

Los servicios a las que resulta de aplicación la regla de cierre, son: (I)

1.- Cuando el destinatario sea empresario o profesional:

Los servicios del art. 69.Dos siguientes:

- Cesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas, fondo de comercio, exclusivas, derechos de propiedad industrial o intelectual.
- Servicios publicitarios.
- Servicio de asesoramiento, auditoría, ingeniería, abogacía, consultores, expertos contables y fiscales, y otros análogos (excluidos los de los inmuebles)
- Tratamiento de datos y suministro de información.

REGLA DE UTILIZACIÓN EFECTIVA.-

(Artículos 59.bis Directiva 2006/112/CE y 70.Dos LIVA)

Los servicios a las que resulta de aplicación la regla de cierre, son: (II)

1.- Cuando el destinatario sea empresario o profesional:

Los servicios del art. 69.Dos siguientes:

- Traducción, corrección y composición de textos. Servicios de intérpretes.
- Operaciones de seguro, reaseguro y capitalización y financieras.
- Los de cesión de personal.
- Doblaje de películas.
- Arrendamiento de bienes muebles con excepción de los medios de transporte y contenedores.

REGLA DE UTILIZACIÓN EFECTIVA.-

(Artículos 59.bis Directiva 2006/112/CE y 70.Dos LIVA)

Los servicios a las que resulta de aplicación la regla de cierre, son: (III)

1.- Cuando el destinatario sea empresario o profesional:

- La provisión de acceso a los sistemas de distribución de gas natural o electricidad, el transporte o transmisión de gas y electricidad a través de dichos sistemas, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con cualquiera de los servicios comprendidos en esta letra.
- Las obligaciones de no prestar servicios de este apartado.
- Los servicios prestados por vía electrónica.
- Mediación en nombre y por cuenta ajena.

REGLA DE UTILIZACIÓN EFECTIVA.-

(Artículos 59.bis Directiva 2006/112/CE y 70.Dos LIVA)

Los servicios a las que resulta de aplicación la regla de cierre, son:

2.- Cualquiera que sea el destinatario, empresario, profesional o consumidor final:

- Prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión.
- Arrendamiento de medios de transporte.

REGLA DE UTILIZACIÓN EFECTIVA.-

(Artículos 59.bis Directiva 2006/112/CE y 70.Dos LIVA)

El requisito de la utilización efectiva en el TAI es, sin duda el más problemático en cuanto a su apreciación en la práctica. La DGT ha evacuado una Resolución en fecha 23/12/2009, preámbulo de la vigente Ley 2/2010.

Debe existir una vinculación entre los servicios prestados y las operaciones realizadas por el destinatario.

REGLA DE UTILIZACIÓN EFECTIVA.-

(Artículos 59.bis Directiva 2006/112/CE y 70.Dos LIVA)

EJEMPLOS (I) Prestación de servicios de publicidad.

- Diversas Consultas de la DGT se manifiestan en el sentido de que si la publicidad efectuada en otros Estados de la UE tiene por objeto la entrega de bienes o la prestación de servicios en el TAI, la tributación por el IVA de este servicio de publicidad *se atrae* al TAI. (Consultas Vinculantes de 15/06/06, 10/06/08, 26/11/08, 21/11/11, 20/12/12,...).
- Igualmente, Sentencia del TJUE de 19/02/2009, asunto C-1/08, asunto Athesia Druck; las prestaciones de servicios de publicidad se entienden utilizadas o explotadas efectivamente en un Estado miembro cuando los mensajes publicitarios objeto de la prestación se difunden desde el Estado miembro de que se trata.
- Empresa establecida en el TAI, factura a otra no establecida en la UE servicios de publicidad, consistentes en colocación de vallas publicitarias en Portugal, Francia y España. Dado que la utilización del servicio se va a efectuar en esos países, debe establecerse un criterio razonable, como repartir el precio de la campaña a la parte de las vallas instaladas en España.

REGLA DE UTILIZACIÓN EFECTIVA.-

(Artículos 59.bis Directiva 2006/112/CE y 70.Dos LIVA)

EJEMPLOS (II) Prestación de servicios de mediación.

En la medida en que los servicios de mediación en ventas prestados por una empresa establecida en el TAI a otra empresa ubicada fuera de la UE, vayan a ser utilizados por dicho cliente para la realización de entregas de bienes que, a su vez, se entiendan efectuadas en el TAI, dichos servicios de intermediación estarán sujetos al IVA español (DGT, CV 01/03/11)

REGLA DE UTILIZACIÓN EFECTIVA.-

(Artículos 59.bis Directiva 2006/112/CE y 70.Dos LIVA)

EJEMPLOS (III)

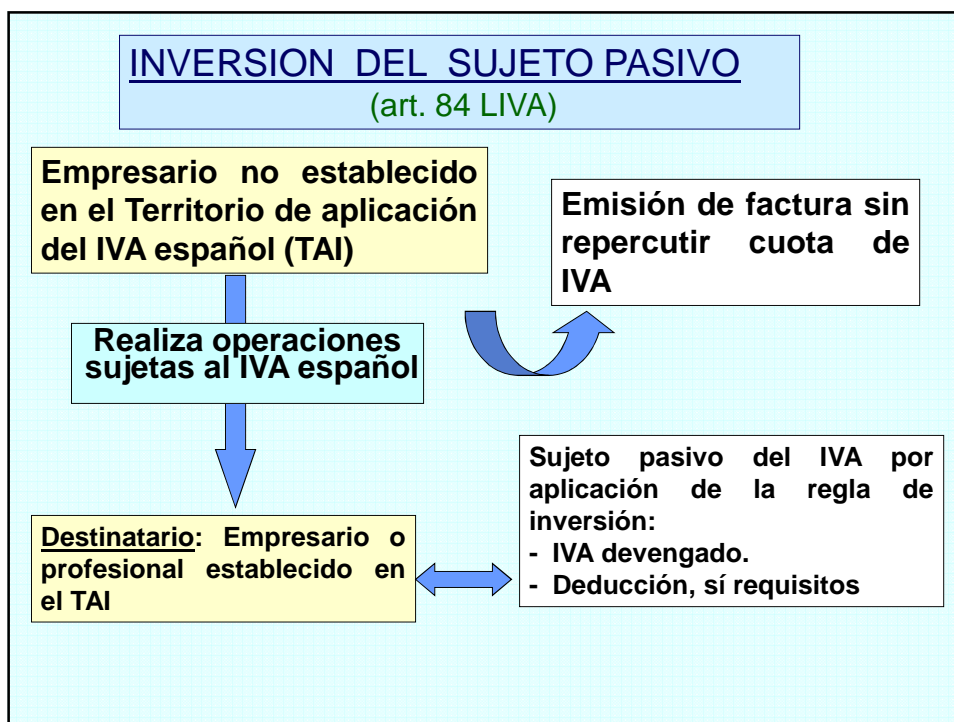
Una empresa establecida en el TAI presta servicios de búsqueda de oportunidades de negocio en España para una empresa no establecida en la UE.

En la medida en que esos servicios se desarrollen luego en España, han de entenderse localizados en el TAI los servicios prestados por la empresa española (DGT CV 03/02/12).

PRESTACIONES DE SERVICIOS - REGLAS DE LOCALIZACIÓN.

Deben distinguirse:

- I.- Dos reglas generales, establecidas por el artículo 69.Uno. y la del 69.Dos.
- II.- Las reglas especiales, contenidas en el artículo 70, relativas a las prestaciones de servicios:
 1. Servicios relacionados con bienes inmuebles
 2. Servicios de transporte
 3. Servicios culturales, sobre bienes muebles corporales y accesorios a transportes no intracomunitarios
 4. Restaurante y catering
 5. Servicios de mediación
 6. Arrendamiento a corto / medio, largo plazo de medios de transporte
 7. Servicios de telecomunicación, radiodifusión y televisión
 8. Servicios prestados por vía electrónica.



TEAC 14/02/2012

En el caso de autorrepercusión del IVA, debe atenderse tanto al IVA devengado como al IVA soportado deducible, con independencia de la inobservancia en el cumplimiento de los requisitos formales.

Concluye el TEAC que, conforme la doctrina del Tribunal Supremo (TS 25-3-09, Rec 4608/06). y la jurisprudencia comunitaria (TJUE 18-12-97, C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96), que debe atenderse tanto al IVA devengado como al IVA soportado deducible, con **independencia de la inobservancia** en el cumplimiento de los **requisitos formales**, como es el de estar en posesión del documento denominado autofactura y del registro contable o anotación en el libro de facturas recibidas de los documentos en los que se autorrepercuten las cuotas soportadas.

De este modo, en los supuestos de inversión del sujeto pasivo se atenúan las cargas formales, atendiendo al principio de neutralidad que debe presidir el sistema común del IVA, pero siempre teniendo en consideración que no se produce perjuicio a la Hacienda Pública y que no estamos ante una actuación del sujeto pasivo tendente a obtener una ventaja fiscal o realizada con abuso de las normas

Tributación de las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido

Establecimiento permanente

(art 69.Tres LIVA)

Según dispone el apartado Tres del artículo 69 de la LIVA, constituye establecimiento permanente cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realizan actividades económicas, lugar fijo que requiere un local o espacio en el que el empresario realice parte de sus actividades (entregas o servicios) o, cuando menos, operaciones preparatorias (compras o adquisiciones).

En particular, constituye Establecimiento Permanente:

- La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.
- Minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o gas u otros lugares de extracción de productos naturales.
- Obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses (la condición de establecido sobreviene como consecuencia de la duración de las obras). Pueden, pues, producirse situaciones de obligada regularización -obras con duración prevista de 8 meses que se prolongan hasta 14 meses-, si la realidad no confirma las previsiones temporales efectuadas, pues en estos casos, según el criterio de la DGT, la condición de establecido se tiene desde el inicio de las obras y no desde que se supera el período de doce meses.
- Explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.
- Instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.
- Centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.
- Bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier otro título. Las personas que realicen estos arrendamientos se consideran establecidas en España, aunque estén domiciliadas en el extranjero; adquieren, por tal motivo, la condición de empresarios

Empresa residente en la UE envía a un almacén situado en el TAI mercancías para su posterior distribución entre empresarios españoles.

El almacén no constituye un establecimiento de la misma en el territorio de aplicación del IVA español, pues según el criterio reiterado de la DGT para que el almacén pudiera ser considerado como establecimiento permanente de la empresa de la UE, esta debe ser propietaria, arrendataria o usufructuaria del mismo o de una parte del almacén y no simplemente destinataria de los servicios de almacenamiento prestados por el titular del almacén

CONCEPTO DE «ESTABLECIMIENTO PERMANENTE», ESTAR ESTABLECIDO PARA EL IVA.-

Tras la trasposición de la normativa comunitaria a nuestra Ley del IVA, con respecto a la noción de “*establecimiento permanente*”, “*estar establecido*”, conviene tener en cuenta lo siguiente:

- El **art. 69.Tres** de la LIVA define el “*establecimiento permanente*”,
- En el **art. 84.2** se precisa el concepto de “*estar establecido*” en el TAI, indicando cuando el Establecimiento permanente es sujeto pasivo del IVA, y finalmente,
- En el **art. 119** LIVA se regula el derecho a recuperar las cuotas soportadas por no establecidos, dándose un concepto a estos efectos que no coincide con el dado por el art. 84.2

Conceptos que no se contradicen, pero que deben ser tenidos en cuenta por su relevancia en cada proceso

Establecido en el TAI según el art. 84.2 de la LIVA.

Se consideran establecidos en el TAI, los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al impuesto.

A partir del 1-1-2010, se considera no establecido en el TAI, con respecto a una determinada operación de entrega de bienes o prestación de servicios sujeta a dicho IVA, a un empresario que cuente con un establecimiento permanente en dicho territorio, cuando efectúe la entrega o prestación sin intervención de dicho establecimiento

Establecido en el TAI según el art. 84.2 de la LIVA.

Ejemplo: Una empresa con sede en Alemania tiene una sucursal en el TAI, y presta servicios de publicidad para empresarios establecidos en el TAI, directamente desde la sede en Alemania, sin intervención de la sucursal.

Los servicios se entienden sujetos al IVA español (servicios del 69.Dos). Sin embargo, dado que en la prestación de los mismos no interviene el establecimiento permanente situado en España, la empresa alemana no se considera, respecto de estos servicios concretos, establecida en el territorio de aplicación del IVA español. De forma que el sujeto pasivo es el destinatario empresario por aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo

Este concepto de «establecido» no coincide con el utilizado a efectos de la recuperación del IVA soportado según regula el artículo 119 de la LIVA.

Concepto de *no establecido* a efectos de recuperar las cuotas soportadas en el TAI (artículo 119 LIVA)

A los efectos de poder recuperar las cuotas soportadas en el TAI, los empresarios o profesionales *no establecidos* tienen la consideración de no establecidos en el territorio de aplicación del IVA español los empresarios o profesionales que, siendo titulares de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realicen desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios durante el periodo a que se refiera la solicitud.

Este concepto de no establecido del artículo 119 de la LIVA no coincide con el del artículo 84.2, a efectos del sujeto pasivo. Según este último precepto, el estar o no establecido en el territorio de aplicación del IVA español es una cuestión que se define en función de cada operación.

Para art. 84.2, un empresario que tenga un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del IVA español y realice (en el primer trimestre del año) desde él una operación sujeta al IVA en dicho territorio se considera establecido respecto de dicha operación. Si ese mismo empresario realiza en ese mismo trimestre una operación sujeta al IVA español desde un establecimiento permanente ubicado fuera de la Península y Baleares, se considerará no establecido a efectos del IVA español respecto de esta operación.

Para el artículo 119 de la LIVA, sin embargo, el empresario anterior, al haber realizado una operación (entrega de bienes o prestación de servicios) en el primer trimestre del año desde el establecimiento permanente ubicado en el territorio de aplicación del IVA español, será un empresario establecido, que habrá de recuperar el IVA español soportado en el trimestre por la vía normal de las deducciones.

- **V1987-13, de 12/06/2013**

La consultante es una entidad holandesa, dedicada a la producción y distribución de productos químicos, que dispone de un almacén en el territorio de aplicación del Impuesto en virtud de un contrato de arrendamiento.

Existencia de establecimiento permanente. Intervención del establecimiento. Sujeto pasivo. Obligaciones formales y otras cuestiones detalladas en el cuerpo de la presente contestación.

- **V1987-13, de 12/06/2013**

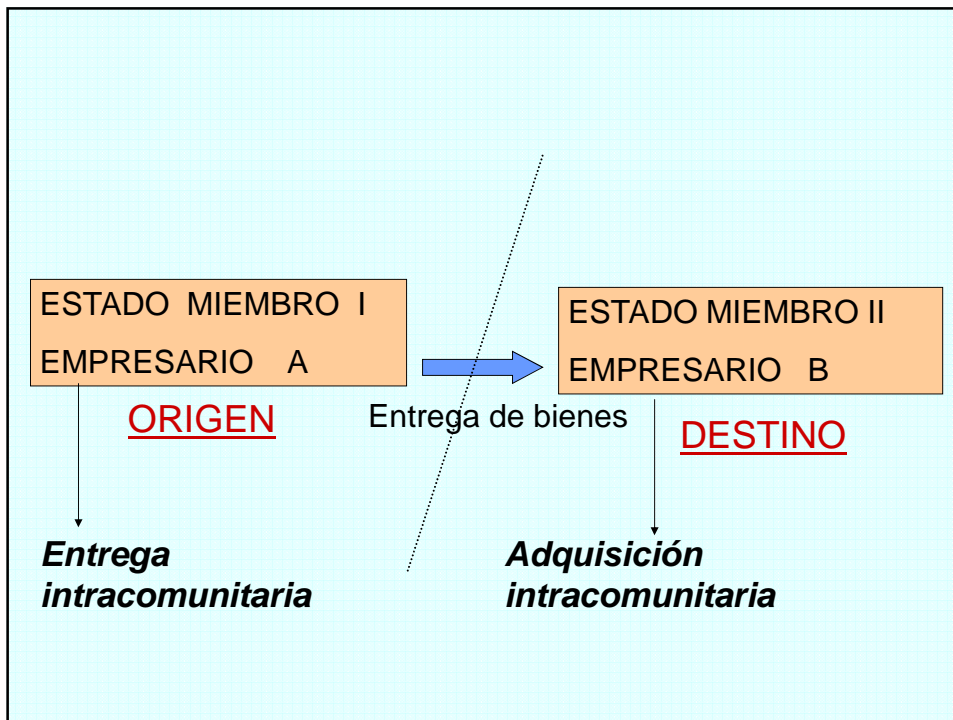
Diferencia establecido art. 69.Tres y 84.2 LIVA

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 53.2 del Reglamento UE/282/2011, el almacén del que la entidad holandesa resulta arrendataria y que se encuentra situado en el territorio de aplicación del Impuesto tiene el carácter de establecimiento permanente.

Sin embargo, la entidad holandesa se considerará sujeto pasivo del Impuesto, a través de su establecimiento permanente, solamente en el caso de que dicho establecimiento permanente intervenga en la realización de las correspondientes entregas de bienes o prestaciones de servicios que realice.

Se considera que el establecimiento permanente ha intervenido en una determinada entrega o prestación cuando en la factura correspondiente a la misma se haga constar el NIF a efectos del Impuesto asignado por la Administración española a dicho establecimiento permanente, salvo que existan pruebas que acrediten lo contrario.

**ENTREGAS DE BIENES
INTRACOMUNITARIAS /
ADQUISICIONES
INTRACOMUNITARIAS.**



COMPRA VENTA INTRACOMUNITARIA:

→ Tributación en destino:

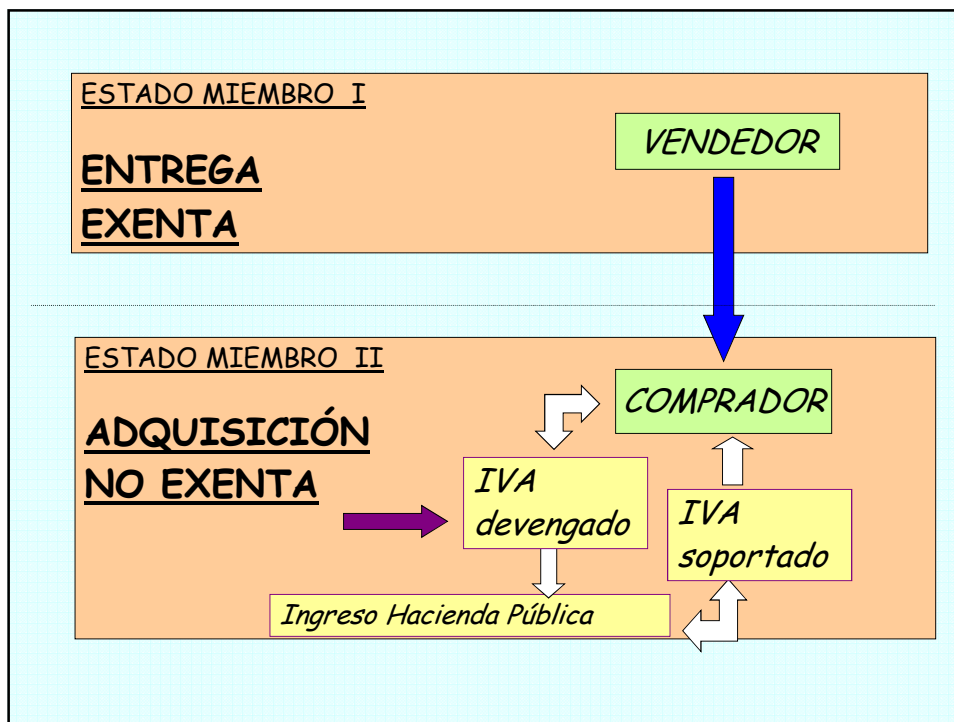
Entrega exenta en origen, adquisición no exenta en destino,

cuando, requisitos:

- * Transmitednte y adquirente: Sujetos Pasivos del I.V.A.
- * Comunicación del NIF intracomunitario al transmitednte.
- * Existencia y acreditación del transporte intracomunitario

En otro caso (si incumplimiento de algún requisito):

→ Tributación en origen



El art. 16 del Rgto. UE/282/2011, dispone simplemente que cuando se produzca una adquisición intracomunitaria de bienes en un Estado miembro, éste deberá gravarla, aun cuando por error se haya gravado también la entrega intracomunitaria (que estaba en realidad exenta) efectuada en el Estado miembro de origen. En estos casos, la corrección de la doble imposición sólo puede venir dada por la rectificación de la repercusión errónea efectuada en el Estado miembro de origen. En tal caso, sólo el empresario que repercutió indebidamente el impuesto puede solicitar de la Hacienda Pública su devolución, mientras que el empresario no establecido sólo puede ejercer una acción de derecho civil contra aquel que repercutió indebidamente el tributo para recuperar el importe indebidamente pagado.

(página 59, primer párrafo apuntes)

El NIF intracomunitario.-

Artículo 13 Reglamento IVA:

Exenciones relativas a las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro.

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.

(...)

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

COMPRA VENTA INTRACOMUNITARIA:

Consignación en la factura expedida por el vendedor, del NIF IVA intracomunitario correcto del adquirente.

→ El NIF/IVA específico intracomunitario se caracteriza por la existencia de un prefijo propio de cada EM. (en el caso de España, ES). Este documento es fundamental. El vendedor español aplica la exención siempre que el adquirente le muestre un NIF/IVA de otro estado Miembro, y siempre que pueda acreditar el transporte de bienes a un estado distinto de España, sin necesidad de tener que averiguar la condición del comprador. Ahora bien, el vendedor español, para poder aplicar la exención, ha de asegurarse de la autenticidad del NIF/IVA intracomunitario suministrado. Esta comprobación puede efectuarse a través de Internet, o por medio de la AEAT. La consecuencia de consignar un NIF incorrecto en factura, estriba en la exigencia por parte de la autoridad fiscal de la cuota devengada en origen.


El **Registro de operadores intracomunitarios**, está formado por las personas y entidades que tengan el NIF/IVA, que efectúen entregas o adquisiciones intracomunitarias.

Bienvenido | Benvingut | Benvido | Benvingut

Agencia Tributaria

Ayuda | Mapa web | Accesibilidad

La Agencia Tributaria Directorio A-Z



pensando en todos

Buscar:

Ir al portal de:

--seleccione portal--

Oficina Virtual

Ciudadanos

Personas físicas que no realizan actividades económicas.

- » Renta y Patrimonio 2006
- » Residentes
- » Vivienda

[Ver más](#)

Empresas y profesionales

Personas físicas, jurídicas o entidades que realizan actividades económicas.

- » Renta y Patrimonio 2006
- » Empresarios individuales y profesionales
- » Declaraciones Informativas y Declaración Resumen Anual del IVA

[Ver más](#)

Colaboradores

Administraciones públicas. Personas y entidades que colaboran:

- » En la aplicación de los tributos
- » Comunidades Autónomas
- » En la prevención del fraude fiscal

[Ver más](#)

Acceda directamente

Campaña renta y patrimonio 2006

Reforma Fiscal

aduanas e impuestos especiales

[A un clic](#)

- » Autoliquidaciones
- » Liquidaciones - Deudas
- » Tasas

[Ver más](#)

Registro de documentos electrónicos

- » Interposición de recursos y solicitudes de revisión
- » Relacionado con el tipo impositivo reducido de IVA
- » [Relacionada con presentaciones telemáticas previas](#)

[Ver más](#)

Relacionada con presentaciones telemáticas previas

Consultas de declaraciones

- » Verificación de modelos presentados
- » Consulta íntegra de modelos presentados
- » Consulta por rango de fechas

[Ver más](#)

Otros Trámites

- » Cita Previa
- » Certificaciones Tributarias
- » Aplazamientos de deudas

[Ver más](#)

Aduanas e Impuestos Especiales

- » Declaración de movimientos de medios de pago

- » Grandes Empresas
- » Censales-Domicilio Fiscal
- » Trimestrales

[Ver más](#)

Administraciones Públicas

- » Dirección General de Tributos
- » Modelo 111 - I.R.P.F. Retenciones e ingresos a cuenta de trabajo personal.
- » Intercambio de información del IAE

[Ver más](#)

Consultas personalizadas

- » De situación fiscal
- » Estadísticas
- » Verificación de pagos

[Ver más](#)

Otras Opciones

- » Comunicaciones a Colaboradores Sociales
- » Facturación Telemática
- » Simuladores

[Ver más](#)

A un clic

- Calendario del contribuyente
- Carta de Servicios
- Descarga de programas de ayuda
- Modelos y formularios
- Normativas y criterios interpretativos
- Obtener y renovar certificado de usuario
- Preguntas más frecuentes (INFORMA)

Enlaces relacionados

- Ministerio de Economía y Hacienda
- Otros Enlaces de Interés

A destacar

- Certificaciones de Contratistas y Subcontratistas
- Colaboración Social
- Declaraciones Informativas e IVA 2006
- Domicilio Fiscal (Modelo 030)
- Gasóleo Agrícola/Profesional
- Impuesto de Matriculación
- La e-factura
- Notificaciones
- Plan de Prevención del Fraude Fiscal
- Subastas

Agencia Tributaria

Bienvenido | Benvingut | Benvido | Benvingut

Ayuda | Mapa web | Accesibilidad

La Agencia Tributaria Ciudadanos Empresas y profesionales Colaboradores Directorio A-Z

Inicio > Oficina Virtual > Consultas personalizadas

Buscar:

Ir al portal de: --seleccione portal--

Oficina Virtual

Consultas personalizadas

- > De situación fiscal
- > Estadísticas
- > Verificación de pagos
- > **VIES (Vat Information Exchange System)**
- > Obligaciones tributarias
- > Consulta de corrección de errores de declaraciones informativas
- > Horarios
- > Consulta y rectificación de la cuenta de domiciliación

Tramitaciones:

- > Comprobación de estar censado en la Agencia Tributaria como contribuyente
- > Consulta de declaraciones presentadas por NIF

Acceda directamente

A un clic

- Calendario del contribuyente
- Carta de Servicios
- Descarga de programas de ayuda
- Modelos y formularios
- Normativas y criterios interpretativos
- Obtener y renovar certificado de usuario
- Preguntas más frecuentes (INFORMA)

Agencia Tributaria

Bienvenido | Benvingut | Benvido | Benvingut

Ayuda | Mapa web | Accesibilidad

La Agencia Tributaria Ciudadanos Empresas y profesionales Colaboradores Directorio A-Z

Inicio > Oficina Virtual > Consultas personalizadas > **VIES (Vat Information Exchange System)**

Buscar:

Ir al portal de: --seleccione portal--

Oficina Virtual

VIES (Vat Information Exchange System)

Tramitaciones:

- > **Operadores intracomunitarios españoles**
- > **Operadores intracomunitarios No españoles**

Acceda directamente

A un clic

- Calendario del contribuyente
- Carta de Servicios
- Descarga de programas de ayuda
- Modelos y formularios
- Normativas y criterios interpretativos
- Obtener y renovar certificado de usuario
- Preguntas más frecuentes (INFORMA)

El NIF intracomunitario.-

El art.18 del Rgto. UE/282/2011 distingue según que el destinatario del servicio esté o no establecido en la UE:

- a) Si lo está, **el criterio esencial** para apreciar la condición del destinatario **es el NIF/IVA del mismo**: en la medida en que este NIF/IVA exista o esté en proceso de obtención, podrá el prestador considerar válidamente que el destinatario es empresario; en otro caso, deberá entender que se trata de un consumidor final.

No obstante, el prestador debe adoptar todas las medidas a su alcance (así, por ejemplo, solicitar de la administración la confirmación del NIF/IVA comunicado por el destinatario) y que resultan razonablemente exigibles de un operador de buena fe para confirmar que la condición del destinatario que se desprende del NIF/IVA se ajusta a la realidad.

El art.18 del Rgto. UE/282/2011 distingue según que el destinatario del servicio esté o no establecido en la UE:

- b) Si el destinatario está establecido fuera de la UE, el prestador sólo podrá considerar que dicho destinatario es empresario cuando éste acredite tal condición (a través de un certificado expedido por las autoridades del Estado en que está establecido, o mediante un número fiscal atribuido por dicho Estado, o mediante un certificado que le otorgue el derecho a recuperar el IVA como no establecido en la UE, o a través de cualquier otro medio de prueba) y siempre que el prestador haya adoptado las medidas que razonablemente serían de esperar, en el caso de un operador diligente y de buena fe, para comprobar la autenticidad y veracidad de las pruebas aportadas por el destinatario.

Conviene recordar el criterio revisado por el **TEAC** en la [Resolución 17/10/2013](#), en la que, siguiendo la doctrina del TJUE, no puede supeditarse la exención de la entrega intracomunitarias de bienes al mero cumplimiento de requisitos formales, y que solamente cabe denegar la exención cuando el incumplimiento de las obligaciones formales impida la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales.. de modo que, si la acreditación llegase a través de otros medios de prueba, resulta improcedente denegar la exención por no haber aportado el número de operador intracomunitario

Sentencia *Vogtländische Straben, Tief-und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch*, C-587/10 de 27 de septiembre de 2012

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.

Sentencia *Vogtländische Straben, Tief-und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch*, C-587/10 de 27 de septiembre de 2012

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

...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.

Acreditación del transporte intracomunitario.-

Artículo 13 Reglamento IVA:

Exenciones relativas a las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro.

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.

Acreditación del transporte intracomunitario.-

Artículo 13 Reglamento IVA:

Exenciones relativas a las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro.

(...)

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:

1. Si se realiza por el vendedor o por su cuenta, mediante los correspondientes contratos de transporte o facturas expedidas por el transportista.
2. 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

Acreditación del transporte intracomunitario.-

COMPRA VENTA INTRACOMUNITARIA:

→ Sentencia TSJ Andalucía, 18-06-2002

El sujeto pasivo del IVA, en las entregas de bienes es el transmitente, siendo pues, quien debe estar en condiciones de **acreditar** los elementos determinantes de la exención que pretende aplicar.

Cuando el transporte es a cargo del comprador, y el vendedor no va a tener acceso a facturas o contratos, debe procurarse de los documentos que acrediten la efectividad del transporte. Le corresponde la carga de la prueba, y si carece de ella, debe soportar con el deber de declarar las cuotas de IVA correspondientes.

Sentencia TJUE 27-09-2007.

Criterio recogido por la AN 22-05-2009

“... la exención en la entrega únicamente es aplicable cuando se haya transmitido al adquirente el poder de disponer del bien... y el proveedor demuestre que dicho bien ha sido expedido o transportado a otro Estado Miembro , y que a resultas de lo anterior ha abandonado físicamente el territorio del estado de la entrega...”

V1978-13, de 12/06/2013; V2080-13, de 21/06/2013

Una empresa pregunta acerca de la **prueba del transporte** en las operaciones intracomunitarias.

Por lo que se refiere a la valoración de las pruebas, hay que señalar 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, y por consiguiente, esta Dirección General no puede pronunciarse acerca de los medios de prueba admisibles para justificar el transporte de las mercancías al país vecino, objeto de consulta, ya que no todos están contemplados de forma explícita en la Ley del Impuesto ni en las normas dictadas en su desarrollo, constituyendo los enunciados en el artículo 13 del Reglamento una descripción no excluyente y una lista no cerrada de los mismos.

DEVOLUCIONES a no establecidos

1º. Solicitudes de devolución de empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del IVA español correspondientes a cuotas soportadas en Estado miembro distintos de España (artículos 117 bis de la LIVA y 30 ter del RIVA).

2º. Solicitudes de devolución de cuotas del IVA español soportadas por empresarios no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, pero establecidos en el resto de la UE, Canarias, Ceuta o Melilla (artículos 119 LIVA y 31 del RIVA)

3º. Solicitudes de devolución de cuotas del IVA español soportadas por empresarios no establecidos en la UE ni en Canarias, Ceuta o Melilla (artículo 119.bis LIVA, y 31 bis del RIVA)

DEVOLUCIONES

1 Empresarios o profesionales españoles que soporten cuotas de IVA en otros países comunitarios

La solicitud de devolución se presenta por vía electrónica a través del formulario **modelo 360**, dispuesto al efecto en el portal electrónico de la AEAT.

El solicitante debe estar inscrito en el servicio de notificaciones en dirección electrónica para las comunicaciones que realice la AEAT relativas a estas solicitudes de devolución.

El **plazo** para la presentación de la solicitud de devolución se inicia el día siguiente al final cada trimestre natural o año natural, y concluye el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refiera.

DEVOLUCIONES

1 Empresarios o profesionales españoles que soporten cuotas de IVA en otros países comunitarios

1. La AEAT debe informar sin demora del acuse de recibo al solicitante,
2. y tras realizar previamente una comprobación de determinados aspectos de su contenido, muy especialmente que el solicitante realiza operaciones generadoras del derecho a la deducción,
3. decide sobre la remisión por vía electrónica al Estado Miembro en el que se hayan soportado las cuotas en el plazo de quince días contados desde que se recibió la solicitud.

DEVOLUCIONES

1 Empresarios o profesionales españoles que soporten cuotas de IVA en otros países comunitarios

La competencia de la AEAT se limita a la recepción y envío de la solicitud al Estado Miembro de devolución. A partir de ahí, son las autoridades de ese Estado Miembro las que deciden sobre la procedencia de la devolución.

2. Solicitudes de devolución de cuotas del IVA español soportadas por empresarios no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, pero establecidos en el resto de la UE, Canarias, Ceuta o Melilla.

Los empresarios no establecidos en el TAI, pero que estén establecidos en el resto de la UE, Canarias, Ceuta o Melilla, pueden recuperar el IVA que hayan soportado en el TAI a través de este procedimiento especial de devolución.

A estos efectos, se consideran *no establecidos* en el TAI, los empresarios o profesionales que, siendo titulares de un establecimiento permanente en el mismo, no efectúan entregas de bienes o prestaciones de servicios en dicho territorio, durante el periodo al que se refiere la solicitud.

Si los empresarios anteriores realizasen operaciones en nuestro territorio por las que resulten ser sujetos pasivos del impuesto, deben utilizar, para recuperar las cuotas soportadas en el territorio IVA, el régimen general de deducciones

2. Solicitudes de devolución de cuotas del IVA español soportadas por empresarios no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, pero establecidos en el resto de la UE, Canarias, Ceuta o Melilla.

A estos efectos, se consideran *no establecidos* en el TAI, los empresarios o profesionales que, siendo titulares de un establecimiento permanente en el mismo, no efectúen entregas de bienes o prestaciones de servicios en dicho territorio, durante el periodo al que se refiere la solicitud, ni sean destinatarios de entregas de bienes o prestaciones de servicios respecto de los cuales sean sujetos pasivos por la regla de la inversión del sujeto pasivo.

No obstante no pierden la condición de *no establecidos*, por realizar operaciones en las cuales los sujetos pasivos sean sus destinatarios, por aplicación de la regla de la inversión del sujeto pasivo.

2. Solicitudes de devolución de cuotas del IVA español soportadas por empresarios no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, pero establecidos en el resto de la UE, Canarias, Ceuta o Melilla.

La presentación se realiza por vía electrónica en el portal electrónico de la Administración tributaria donde esté establecido el solicitante.

El plazo para la presentación de la solicitud de devolución se inicia el día siguiente al final cada trimestre natural o año natural, y concluye el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refiera.

El importe total de las cuotas consignadas en una solicitud de devolución de un trimestre natural no puede ser inferior a 400 euros; cuando la solicitud se refiera a un año natural no puede ser inferior a 50 euros.

Artículo 31 RIVA.- Solicitud devolución por no establecidos en el TAI de cuotas soportadas en ese territorio.

Mayor precisión en el contenido de la solicitud a través de un formulario prácticamente idéntico entre todos los Estados miembros; se ha de acompañar copias electrónicas de facturas cuando la Base Imponible supere 1.000 euros o 250 cuando se trate de carburante, no envío de facturas originales salvo que se abra un procedimiento de comprobación solicitando información adicional o ulterior y aquella se estime necesaria.

Se fija un plazo de cuatro meses con carácter general o hasta un máximo de ocho si debiera realizarse la citada comprobación. En este caso, el procedimiento tendrá una duración mínima de seis meses. Debe abonarse el plazo de 10 días después de finalizar los plazos anteriores.

Transcurridos dichos plazos, la Ley del Impuesto prevé, como ya ocurría en España pero no así en todos los Estados miembros, el devengo automático de intereses de demora, devengo preceptivo con arreglo al nuevo sistema.

3. Solicitudes de devolución de cuotas del IVA español soportadas por empresarios no establecidos en la UE ni en Canarias, Ceuta o Melilla

Los solicitantes deben nombrar con carácter previo un **representante** residente en el territorio de aplicación del IVA español que ha de cumplir las obligaciones formales o de procedimiento correspondientes y que responderá solidariamente con aquellos en los casos de devolución improcedente. La Hacienda Pública puede exigir a dicho representante caución suficiente a estos efectos.

Los solicitantes deben estar establecidos en un Estado en que exista reciprocidad (acordada por la DGT, mediante Resolución) de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del IVA español, Canarias, Ceuta y Melilla.

La solicitud se efectúa por vía electrónica, **Modelo 361**.

Periodos de la devolución, plazos, importe mínimo: igual que el caso anterior.

Régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el TAI, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla (art.119 bis.3º LIVA)

Principio de reciprocidad

Canadá: Sólo existe reciprocidad respecto a los servicios de reparación y alojamiento, y suministro de repuestos que se utilicen en el desarrollo de actividades empresariales.

Japón.

Mónaco: Se reconoce la reciprocidad excepto respecto de las cuotas soportadas por servicios de hostelería, restauración, desplazamientos, espectáculos, recepciones y análogos, aunque se utilicen en el desarrollo de actividades empresariales.

Israel: se acredita la reciprocidad, sin necesidad de aportar documentación que lo justifique, en relación con una serie de ser

Régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el TAI, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla (art.119 bis.3º LIVA)

Principio de reciprocidad

Noruega: existe reciprocidad excepto para recuperar las cuotas soportadas en arrendamientos de bienes inmuebles, incluyendo habitaciones en los hoteles, así como en transporte de pasajeros, servicios legales, financieros, de seguros o de consultoría administrativa, adquisiciones de obras de arte o antigüedades, gastos de restaurantes, espectáculos, regalos y transporte de personas incluyendo el uso, gastos de combustible, mantenimiento, etc. de vehículos de pasajeros.

Suiza: Existe reciprocidad, salvo por las cuotas soportadas en gastos en alimentación y bebidas por las que sólo podrá devolverse el 50% de su importe, cuando resulte procedente

Régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el TAI, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla (art.119 bis.3º LIVA)

Se **excepciona la exigencia del principio de reciprocidad** en las cuotas soportadas en:

La adquisición de plantillas, moldes y equipos para ser utilizados en la fabricación de bienes que sean exportados con destino al empresario o profesional no establecido o destruidos.

Servicios de acceso, hostelería, restauración y transporte vinculados con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones de carácter comercial o profesional.

DEVOLUCIONES A EXPORTADORES EN RÉGIMEN DE VIAJEROS

(LIVA art. 117; RIVA art.9.1.2º).

El empresario que efectúa las entregas repercute el impuesto sobre su cliente, expidiendo dos facturas que entrega al mismo. Medios para recuperar las cuotas de IVA soportadas:

1) Cuando el viajero va abandonar el territorio de la Comunidad, presenta dichas facturas en la Aduana de salida, la cual, después de comprobar que no han transcurrido más de tres meses desde su expedición, diligencia los dos ejemplares, de forma que permita al viajero devolver uno de dichos ejemplares al proveedor de las mercancías.

En el plazo de los 15 días siguientes a la recepción de la factura, el proveedor devuelve el viajero el IVA mediante cheque o transferencia bancaria, minorando dichas cuotas en sus autoliquidaciones sucesivas.

DEVOLUCIONES A EXPORTADORES EN RÉGIMEN DE VIAJEROS

(LIVA art. 117; RIVA art.9.1.2º).

El empresario que efectúa las entregas repercute el impuesto sobre su cliente, expidiendo dos facturas que entrega al mismo.

Medios para recuperar las cuotas de IVA soportadas:

2) se prevé la posibilidad de la devolución a través de entidades colaboradoras, autorizadas al efecto. En este caso, los viajeros una vez las facturas han sido diligenciadas por la Aduana de salida, las presentan en las oficinas de las citadas entidades, que son las que proceden a efectuar la devolución del importe correspondiente minorando en su comisión. Este procedimiento es mucho más operativo que el anterior, ya que evita el viajero tener que remitir la factura a su proveedor y esperar a la devolución (LIVA art. 117.tres).

Tributación de las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido

Adquisiciones intracomunitarias “no sujetas”

Estas operaciones tienen como consecuencia la tributación en origen. Por tanto, se trata de entrega de bienes que tributan por el IVA en el estado Miembro donde se realiza la entrega, no tributando la adquisición. (**Artículo 14 Ley del IVA**).

Cuando cumplan el requisito de que sus adquisiciones intracomunitarias el año anterior no hubiesen superado 10.000 euros sin incluir el IVA devengado en el Estado que realizó la entrega, no estarán sujetas las siguientes operaciones:

- * Adquisiciones relacionadas con la actividad desarrollada en el REAGP (Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca).
- * Quien sólo realice operaciones sin derecho a deducción (ni parcial) del IVA; es decir, operaciones exentas sin derecho a deducción, como un médico.
- * Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, como un Ayuntamiento.

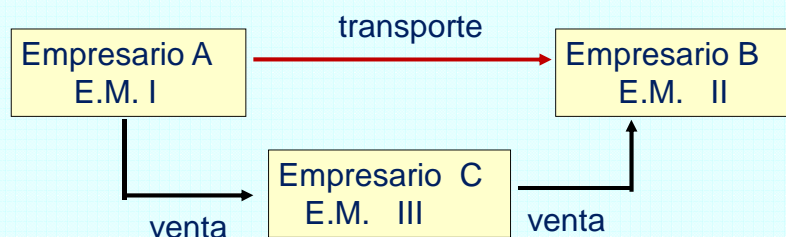
Adquisiciones intracomunitarias “no sujetas”

Pueden renunciar (mod. 036) a tributar en el extranjero y hacerlo en España como una adquisición intracomunitaria sujeta. (Renuncien a la no sujeción). Vincula un plazo de 2 años.

En consonancia con lo anterior, a los contribuyentes que tributen en origen por “*adquisiciones intracomunitarias no sujetas*” no se le otorga, en el Estado miembro en que desarrolla su actividad, un NIF/IVA.

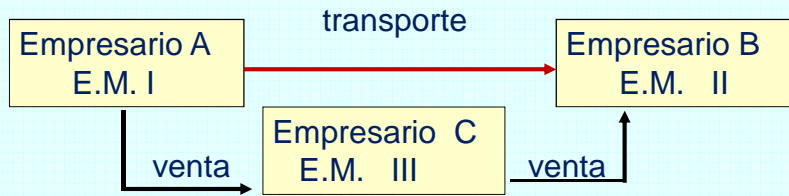
De esta manera, cuando efectúe adquisiciones en otros Estados miembros, se verá en la imposibilidad de comunicar un NIF intracomunitario al proveedor y éste repercutirá el IVA del Estado de origen.

OPERACIONES TRIANGULARES



- * C (intermediario), no establecido en E.M. I, ni en E.M. II
 - * Transporte de bienes desde E.M. I hasta E.M. II
 - * En E.M. II, debe existir *entrega subsiguiente* a B.
- ➡ UNICA TRIBUTACION ➡ en E.M. II: B por I.S.P.

OPERACIONES TRIANGULARES



Requisitos formales.- Declaración recapitulativa.-

A declara EIB exenta. Inclusión en Mod. 349.

Los intermediarios (C) deben hacer constar lo siguiente:

- NIF que utiliza
- NIF adquirente –entrega subsiguiente.
- Importes de cada destinatario.

B: no inclusión en 349. es para él, una operación interior.

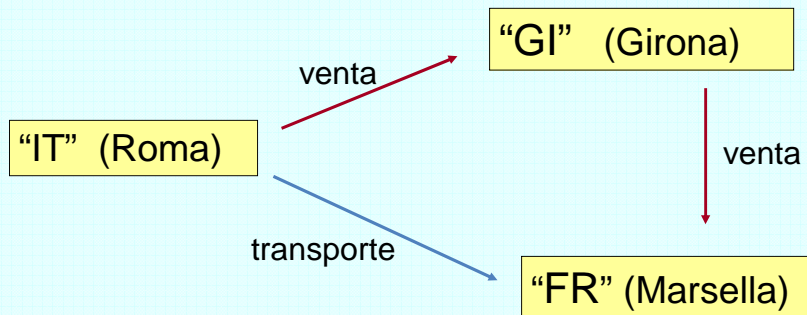
Facturas.-

- Debe indicarse que se trata de una operación triangular.
- Debe indicarse el NIF del destinatario de la entrega subsiguiente.

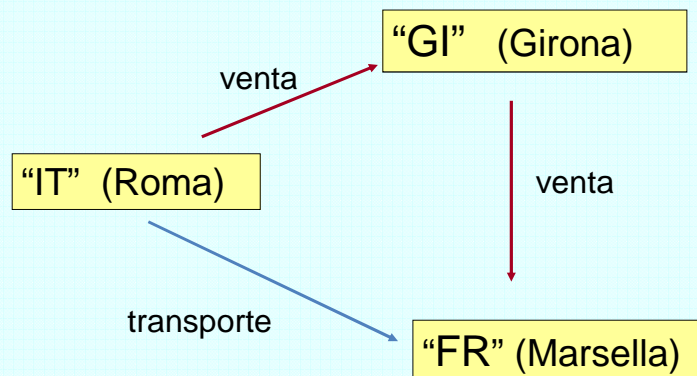
1.- La empresa “GI”, residente en Girona, dedicada a la industria textil, adquiere a un proveedor italiano “IT” diversas partidas de tela, que inmediatamente vende a un proveedor francés, “FR”.

La empresa de Girona encarga al empresario “IT” que remita las mercancías por cuenta de la propia “GI” las mercancías desde Roma hasta Marsella, sede del empresario “FR”.

“GI” sólo está establecida en el territorio español de aplicación del IVA.



“GI” no establecido en Italia ni en Francia.
 Las mercancías se transportan desde Roma a Marsella por encargo de “GI”.

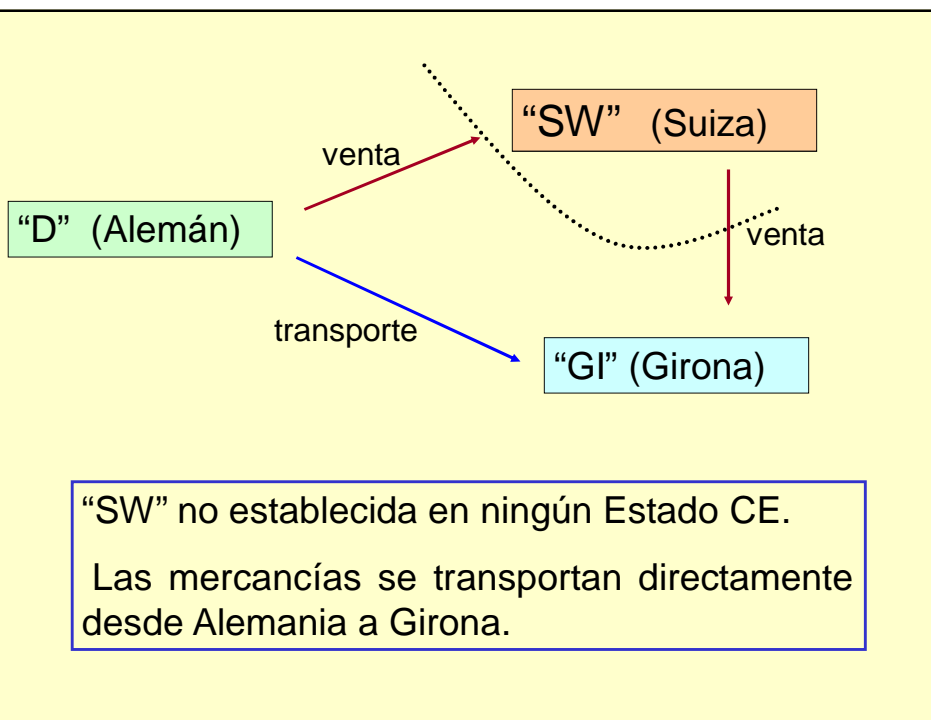


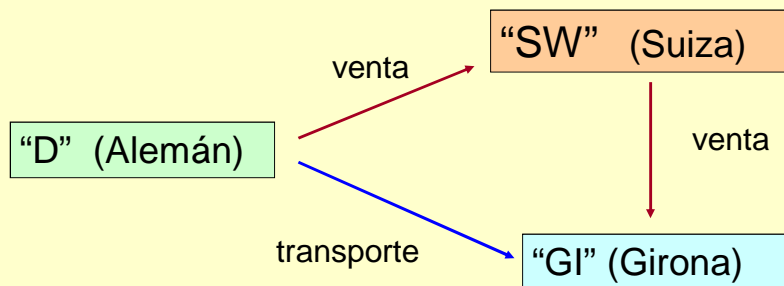
OPERACIÓN TRIANGULAR Art. 26.Tres LIVA
 Única tributación en Francia. SP: “FR” por ISP.

2.- La empresa de Girona "GI", dedicada a la industria textil, adquiere al proveedor suizo "SW" determinadas partidas de materia prima, de modo que previamente "SW" las habría adquirido al proveedor alemán "D".

Dichas mercancías, por encargo de "SW", se transportan directamente desde la sede la empresa "D" hasta la sede de la empresa de Girona "GI".

"SW" no está establecida en ningún Estado de la C.E., ni cuenta con ningún N.I.F./IVA de ningún Estado Miembro, ya que no ha efectuado hasta la fecha operaciones en la C.E.





"SW" debe identificarse en la CE; tiene dos posibilidades:

A) Identificarse en Alemania:

Entrega de "D" a "SW" sujeta y no exenta al IVA alemán; E.I.B. Exenta en Alemania efectuada por "SW"; A.I.B. no exenta en España de "GI".

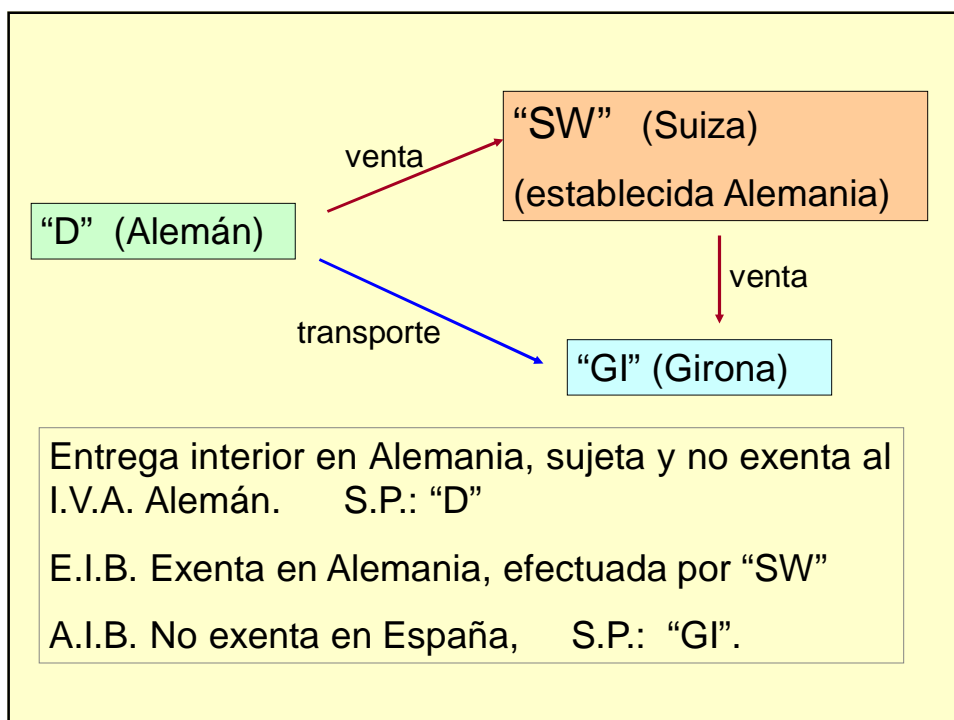
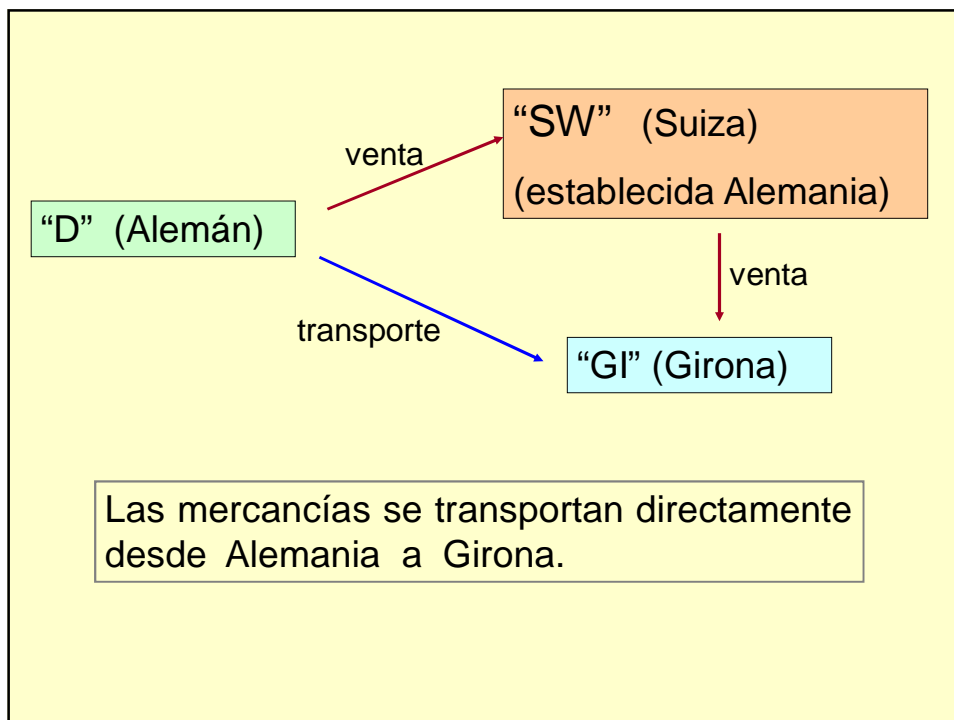
B) Identificarse en España:

E.I.B. Exenta en Alemania; A.I.B. Exenta en España por 26.cuatro (si "SW" reúne requisitos art. 119 LIVA); entrega interior sujeta no exenta SP: "GI" por ISP.

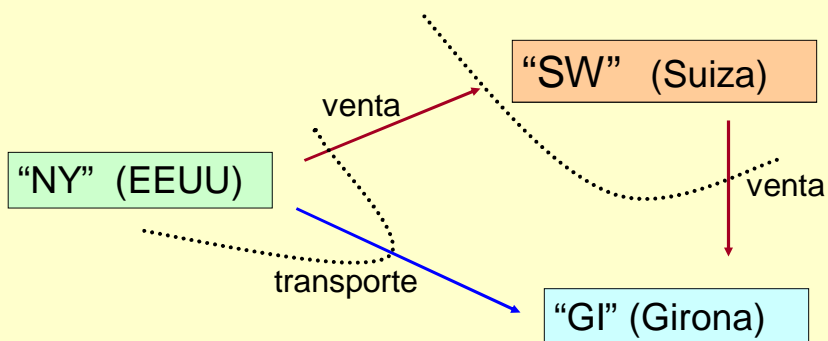
3.- La empresa de Girona "GI", dedicada a la industria textil, adquiere al proveedor suizo "SW" determinadas partidas de materia prima, de modo que previamente "SW" las habría adquirido al proveedor alemán "D".

Dichas mercancías, por encargo de "SW", se transportan directamente desde la sede la empresa "D" hasta la sede de la empresa de Girona "GI".

La empresa "SW" está establecida en Alemania.

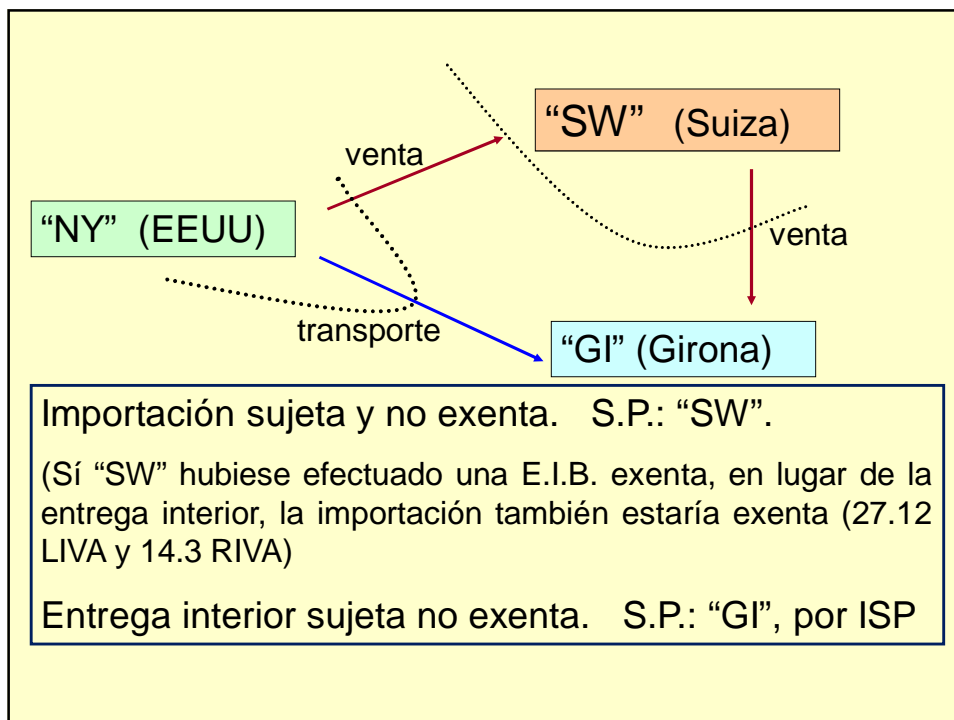


4.- La empresa suiza “SW” adquiere las mercancías al proveedor norteamericano “NY”, que las envía desde los EEUU, importándola la sociedad suiza en España, para luego entregárselas a “GI”, residente en Girona.



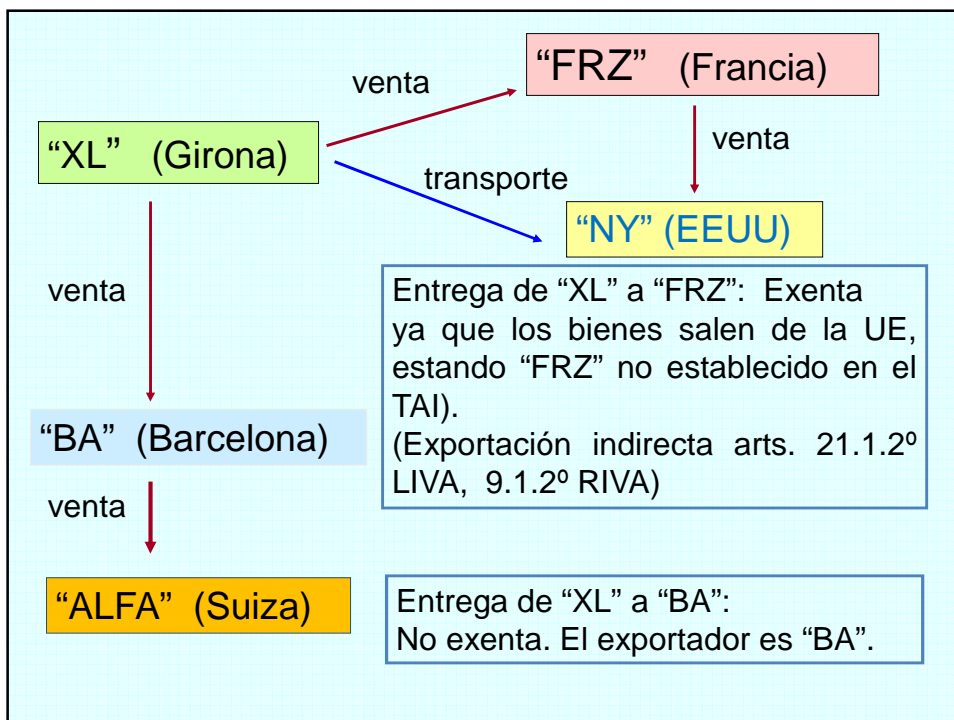
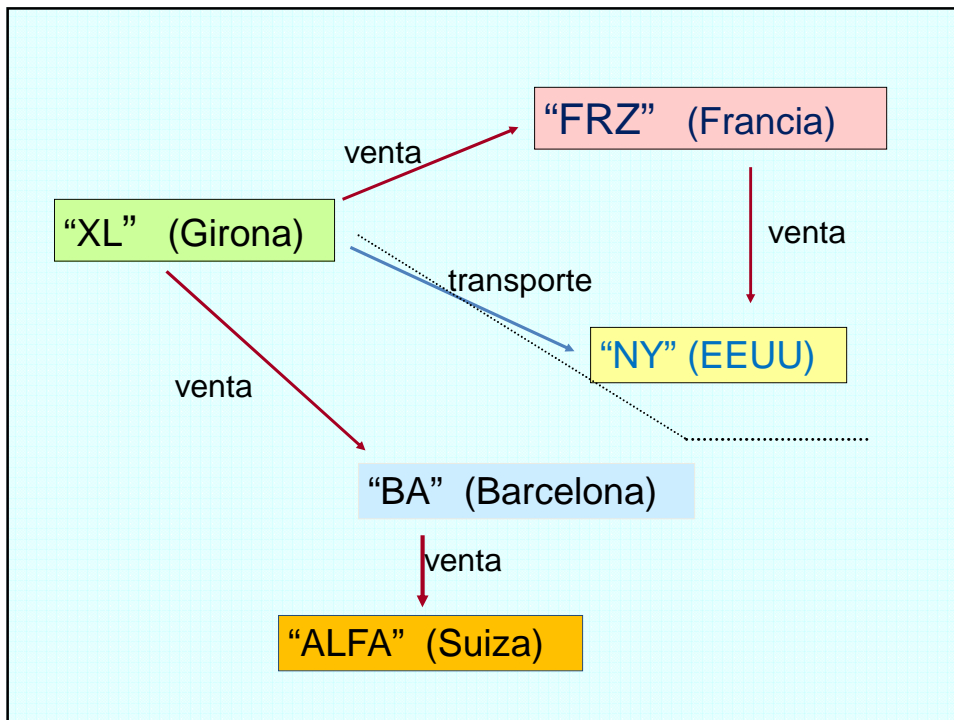
“SW” no establecida en ningún Estado CE.

Las mercancías se transportan directamente desde EEUU a Girona.



5.- La empresa "XL", residente en Girona, entrega mercancías a la empresa "FRZ", residente en Francia la cual los revende a la empresa "NY" residente en los EEUU, transportándose los bienes por cuenta de la empresa francesa hasta destino.

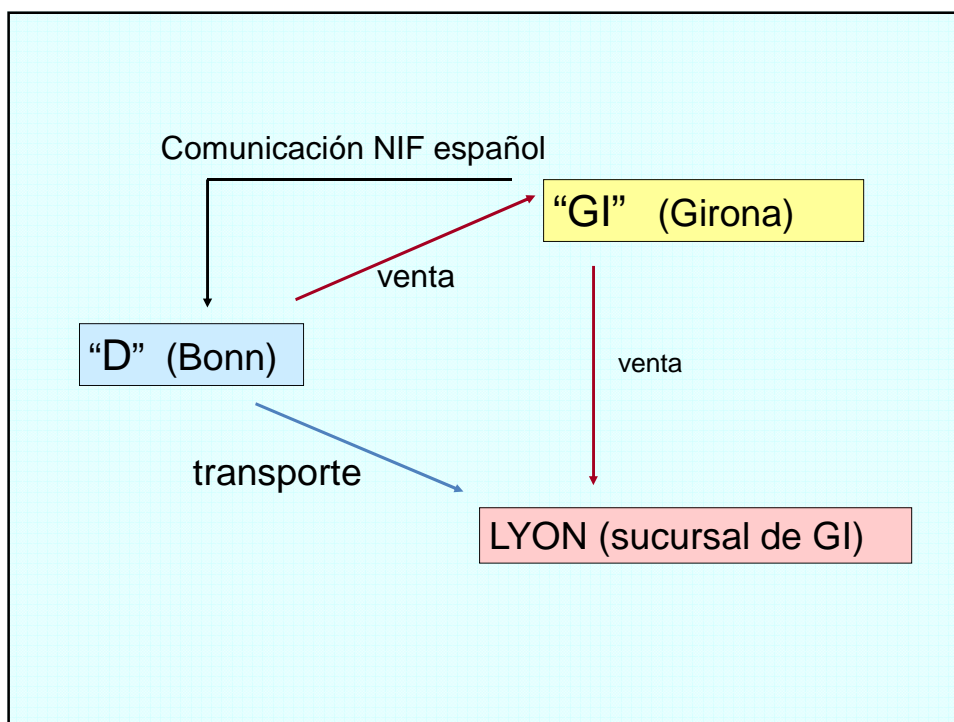
Asimismo, vende otras mercancías a la empresa "BA", residente en Barcelona, que los vende a su vez, a la empresa "ALFA", residente en suiza, siendo el transporte por cuenta de "BA".

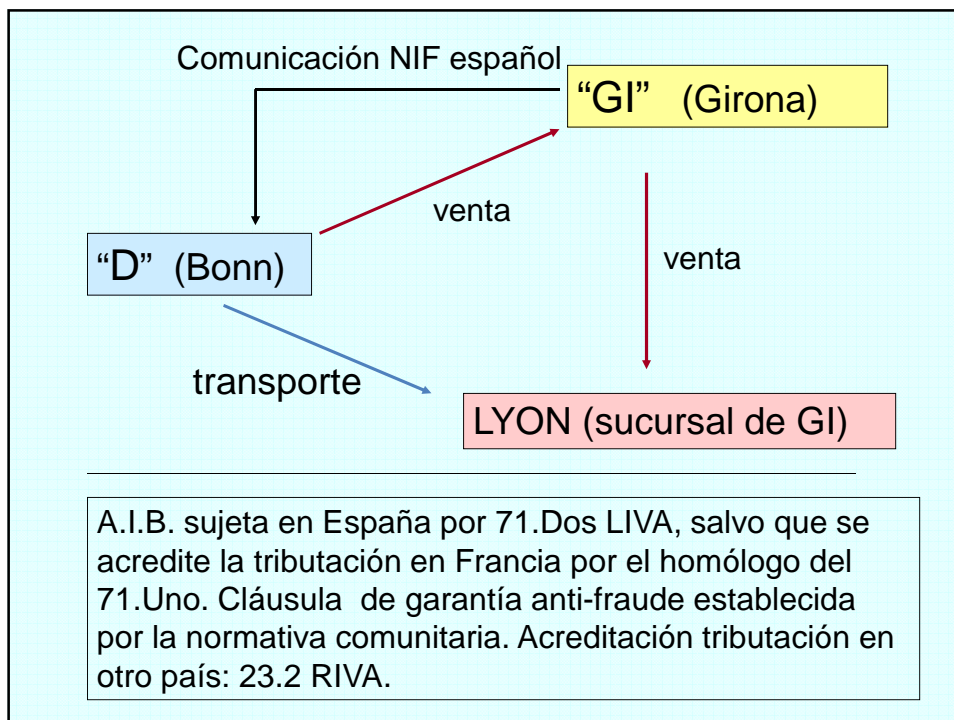


6.- La empresa "GI" residente en Girona, cuya actividad es la fabricación de corcho, ha adquirido diversas partidas de materiales a la empresa de "D" Bonn, a la que le comunica su NIF/IVA español.

Los materiales se remiten a Lyon, ya que van a ser utilizados por la sucursal que tiene la empresa de Girona en Francia.

Determinar la tributación de esta operativa con relación al IVA.





TRANSFERENCIA DE BIENES

(Artículo 9.3 LIVA)

Son envíos de mercancías que un empresario realiza *para sí mismo*, a otro estado Miembro.

Tributan en el estado de llegada, como "adquisición intracomunitaria", en concepto de *autoconsumo*.

TRANSFERENCIA DE BIENES

(Artículo 9.3 LIVA)

Son envíos de mercancías que un empresario realiza *para sí mismo*, a otro estado Miembro.

Tributan en el estado de llegada, como “adquisición intracomunitaria”, en concepto de *autoconsumo*.

Estos autoconsumos estarán exentos según lo dispuesto por el artículo 25.Tres de la Ley del IVA, siempre que se cumplan los requisitos establecidos por el artículo 13.4 del Reglamento del IVA, esto es, deben justificarse el transporte con destino al otro Estado Miembro; tener atribuido un NIF/IVA de ese Estado; y acreditar haber tributado en este Estado.

EXPORTACIÓN INDIRECTA

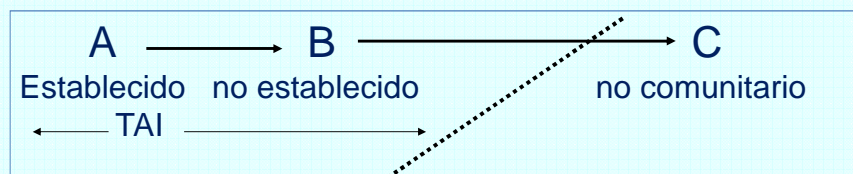
(Artículo 21.2º LIVA, artículo 9.1.2º RIVA)

Las exportaciones indirectas son aquellas en las que los bienes se transportan fuera de la UE por el adquirente. Están exentas del impuesto las entregas de bienes que se expidan o transporten fuera de la UE **por el adquirente no establecido en el territorio IVA** o por un tercero en nombre y por cuenta de éste. Los bienes se ponen a disposición del adquirente en el interior del país, siendo de su cuenta y riesgo el transporte a destino.

→ La exención no se extiende a las entregas de bienes a empresarios establecidos en el territorio IVA, aunque estos adquirentes exporten los bienes adquiridos, ya que ello significaría aplicar la exención en la fase anterior a la exportación.

Exportaciones indirectas:

Entregas de bienes a un *no establecido*, saliendo por orden de éste del Estado español a un Estado no comunitario.



La primera de las entregas está exenta.

Arts 21-1º.2º LIVA y 9.2º RIVA.

EXPORTACIÓN INDIRECTA

La exención se condiciona a los mismos requisitos que las exportaciones directas y, además, a que las mercancías se presenten por el adquirente en la Aduana de exportación en el mes siguiente a la puesta de dichas mercancías a su disposición. El adquirente deberá presentar también el documento aduanero de exportación (DUA), en el que hará constar la identificación del proveedor (que será quien tenga la condición de exportador) y la referencia a la factura expedida por este último a quien deberá remitir el ejemplar número tres del documento de exportación con la diligencia de la Aduana española o del Estado miembro de salida definitiva de la UE, que será la que servirá al proveedor, principalmente, para justificar la exención.

El incumplimiento de los requisitos exigidos para el disfrute de la exención determina la obligación para el sujeto pasivo (transmitente) de liquidar y repercutir el impuesto al destinatario de las operaciones realizadas y, en todo caso, al ingreso del impuesto como obligado al cumplimiento de la obligación tributaria principal.

- Las entregas de bienes a exportadores establecidos en el TAI no están exentas al IVA.
- No obstante, ver consulta vinculante V0009-06, de 11/01/2006: Cuando el transporte esté vinculado a la primera entrega de bienes, en este caso a la entrega realizada entre los proveedores y la exportadora, podrá aplicarse la exención a esa entrega (en todo caso, debe hacerse constar en el DUA, casilla 44, - DGT 21/03/05).

- **V0050-13, de 09/01/2013; V0809-13, de 14/03/2013; V1468-13 de 26/04/2013**

La consultante compra unas puertas de madera que sin manipularlas tiene intención de trasladarlas a Argelia.
Exención de la entrega interior

- **V0050-13, de 09/01/2013; V0809-13, de 14/03/2013; V1468-13 de 26/04/2013**

En numerosas Resoluciones de la DGT, entre las que se puede citar las de fechas 15-02-1996, 29-07-1996, 19-07-1996 y 04-12-2002, correspondientes a los expedientes 380/95, 585/96, 1061/95 y 1904-02, que cuando el transporte esté vinculado a la primera entrega de bienes, entre la empresa transmitente inicial y el primer destinatario o adquirente, ambos establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto como en el caso planteado, podrá aplicarse la exención prevista en el artículo 21.1º, antes citada, por tratarse de una exportación.

La vinculación del transporte a la primera entrega de bienes podrá probarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho y fundamentalmente atendiendo a la documentación aduanera de la exportación en la que deberá constar como exportador de los bienes el primer vendedor de los bienes (en quien se inicia la cadena).”

En el supuesto que en el documento aduanero de salida (**DUA**) no figurara como exportadora la proveedora de la consultante, la entrega de las puertas resultaría sujeta y no exenta del Impuesto.

- **V0953-13 y V0954-12, de 25/03/2013.**

Una empresa vende a otra, ambas residentes en el territorio de aplicación del impuesto, unos equipos y aparatos especiales de Rayos X que se exportan a Cabo Verde. En el contrato también se comprometen a dar la formación necesaria en el manejo de los equipos al personal de Cabo Verde. La formación se imparte en éste último país.

Tributación de los servicios de formación, necesarios para el manejo de los equipos, y que se imparte en Cabo Verde

En el caso objeto de consulta, la entrega de los equipos incluye la formación de los usuarios en el manejo de los mismos. Los servicios de adiestramiento no constituyen un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones la operación principal de entrega del bien. En aras de una interpretación sistemática de las operaciones consultadas debe considerarse que estos servicios son accesorios de la prestación principal, la entrega de equipos y aparatos especiales de Rayos X, y consiguientemente seguirán el régimen jurídico aplicable a dichas entregas y en este caso, al tratarse de una exportación de bienes, resultarán asimismo exentos del Impuesto.

Venta Intracomunitaria con *instalación*.

Normativa aplicable:

Artículos de la Ley del IVA:

13.1º.c) no existencia adquisición intracomunitaria en destino.

16.2º no aplicación del régimen de los *transfers*.

68. Dos.2º localización de la entrega en destino.

69.Tres.2º.c) concepto de *establecimiento permanente*

Venta de bienes con instalación o montaje.

(art. 68.Dos.2º LIVA)

Se trata de un supuesto de excepción de Adquisiciones intracomunitarias de Bienes (13.1.3º LIVA).

Las entregas de bienes que deben ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición del adquirente, se entienden realizadas en España cuando una u otro se ultimen en dicho territorio.

La regla sólo se aplica cuando la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes entregados,

RÉGIMEN DE LAS VENTAS A DISTANCIA

(Art. 68.Tres a 68.seis LIVA, 33 y 34 Directiva CE)

Se trata de ventas efectuadas a través de Internet, o por catálogo, o anuncios del vendedor, sin desplazamiento del comprador.

Características:

- * destinatarios “no identificado” (adquirentes: no identificados como empresarios o profesionales, o particulares)
- * transporte por cuenta del vendedor.
- * No aplicable a bienes usados, objetos de arte, antigüedades, vehículos nuevos, Bienes objeto de instalación o montaje

Estas ventas, de acuerdo con las reglas generales del régimen transitorio, deben ser objeto de tributación en origen.

Esto podría plantear un problema, y es que se generalizaran las ventas hechas a través de Internet o por catálogo efectuadas desde los EM con tipos impositivos más bajos, lo que originaría, a través de este mecanismo de ventas, un desplazamiento de la demanda de la UE hacia dichos EM.

Para evitarlo, el régimen particular prevé que, superado un determinado volumen de ventas efectuado por un empresario de un EM para destinatarios de otro EM (volumen de ventas que se fija por las autoridades de este último Estado, dentro de ciertos límites fijados en la normativa comunitaria), se ha modificado la regla de localización en las entregas, que ya no se entienden efectuadas en el lugar de inicio de la expedición o transporte de los bienes (regla general cuando el adquirente es un particular persona física, o un particular persona jurídica no identificado, o un empresario no identificado) sino en el EM de destino de los mismos.

Se obliga al empresario vendedor a identificarse en dicho EM y atribuyéndole la condición de sujeto pasivo del IVA.

RÉGIMEN DE LAS VENTAS A DISTANCIA

➤ **Ventas de empresarios de otros Estados:**

Destino España.-

-Hasta 35.000 euros de ventas de cada empresario (localizadas en origen -salvo opción por tributar en destino-)

-Más de 35.000 euros de ventas de cada empresario (localizadas en España –régimen ventas a distancia-)

➤ **Ventas de empresarios españoles:**

Destino a los demás Estados miembros.-

-Hasta el límite fijado por cada Estado miembro (localizadas en España – salvo opción por tributar en destino-).

-Por encima de dicho límite (localizadas en destino –régimen ventas a distancia).

RÉGIMEN DE LAS VENTAS A DISTANCIA

Los vendedores en régimen de ventas a distancia que efectúan tales operaciones desde el TAI y con destino a otros EM tienen la facultad de optar por la tributación en destino aunque por el volumen de sus ventas pudieran aplicar la tributación de origen.

Para ello, han de proceder a la justificación ante la Administración tributaria de que las entregas realizadas han sido declaradas en otro EM.

La opción debe ser reiterada por el sujeto pasivo una vez transcurridos dos años naturales. En caso contrario queda automáticamente revocada

El art.14 del Rgto. UE/282/2011 se limita a aclarar qué ocurre cuando en el curso de un año natural («n»), un empresario, establecido en un Estado miembro («EM A»), en el cual no ha optado por la tributación en destino de las ventas a distancia realizadas con destino a otros Estados miembros, supera el umbral de ventas a distancia fijado por otro («EM B»).

En tal caso:

- la tributación en destino procede respecto de la venta en que se supera el umbral y también respecto de las siguientes efectuadas con destino al «EM B» en «n» y en «n+1»;
- no se revisa la tributación (que tuvo lugar en el «EM A») de las ventas a distancia efectuadas con anterioridad durante «n».

Entrega de vehículos nuevos.

Se consideran «medios de transporte nuevos» los definidos en el artículo 2 de la Directiva del IVA, tratándose de vehículos terrestres con motor, que cumplan una de estas condiciones:

- que tenga menos de 6.000 Kms., o
- que tenga menos de seis meses.

Por tanto, no es vehículo nuevo el que tenga:

- Más de 6.000 Kms, y
- Más de seis meses

El régimen particular de las entregas intracomunitarias de vehículos nuevos estriba en que se produce una entrega intracomunitaria exenta en origen, y una adquisición gravada en destino, independientemente de la condición de transmitente o adquirente (empresario o consumidor final). La tributación siempre se producirá en destino.

En el caso de que un particular hubiese efectuado una adquisición de un medio de transporte nuevo, y manteniendo el vehículo tal condición, el “particular” efectuara una entrega intracomunitaria, esta estaría exenta, situándose la tributación en el estado miembro del adquirente. Para evitar la doble tributación, se reconoce al particular transmitente el derecho a la devolución del IVA que había soportado en la adquisición. Esta deducción tiene un límite: no puede superar el IVA que se repercutiría si la entrega no hubiera estado exenta.

Ejemplo:

Particular adquiere un vehículo nuevo en Girona, por 20.000 euros, más 4.200 en concepto de IVA.

Tres meses después, teniendo el coche 2.000 Kms. Se lo vende a su hijo residente en Perpignan por 15.000 euros.

Esta venta tributará en Francia (adquisición de vehículo nuevo); en el TAI tendrá derecho a la devolución de la cuota soportada (4.200 euros) con el límite de:

$15.000 \times 21 \% = 3.150$ euros, cantidad máxima que se devolverá.

Ingreso del IVA a la importación

(art. 167.Dos LIVA y 74.1, D. adicional octava RIVA y D. transitoria segunda RD 1073/2014)

Se posibilita (artículo 167.Dos ley del IVA) que determinados operadores, según se establezca reglamentariamente, puedan **diferir el ingreso del Impuesto al tiempo de presentar la correspondiente declaración-liquidación** (modelo 303) a través de la inclusión de dichas cuotas en la misma y sin tener que realizar el ingreso en el momento de la importación.

Procedimiento regulado en el artículo 74 del Reglamento del Impuesto, por el que determinados operadores, en concreto **los que tributen a la Administración del Estado y cuenten con un período de liquidación mensual,**

Ingreso del IVA a la importación

El **plazo de ingreso** de las cuotas liquidadas en las operaciones de importación será el previsto con carácter general para las declaraciones-liquidaciones en el artículo 72 RIVA.

La cuota liquidada por las Aduanas se incluirá en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se reciba el documento en el que conste dicha liquidación.

- La **opción** deberá ejercerse al tiempo de presentar la declaración censal de comienzo de la actividad, o bien durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto, entendiéndose prorrogada en tanto no se produzca la renuncia o exclusión. Para el 2015, se podrá realizar hasta el 31 de enero de dicho año, surtiendo efecto a partir de la autoliquidación de febrero.
- La **renuncia** se ejercerá mediante presentación de declaración censal en el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto. Tendrá efectos para un periodo mínimo de tres años.
- La **exclusión** se producirá cuando el periodo de liquidación del sujeto pasivo deje de coincidir con el mes natural con efectos desde la misma fecha en que se produzca el cese en la obligación de presentación de declaraciones-liquidaciones mensuales.

TRIBUTACIÓN DE LAS
OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS EN EL
IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

Lugar realización hecho imponible. Introducción	5
Reglas localización prestaciones de servicios. Generalidades	6
<u>Reglas generales:</u>	
Regla general artículo 69. Uno LIVA	8
Regla general artículo 69. Dos LIVA	9
<u>Reglas especiales:</u>	
Prestaciones de servicios relacionadas con inmuebles	10
Servicios de transporte	12
Acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, ferias,...	13
Trabajos efectuados sobre bienes muebles corporales	17
Servicios de restaurante y catering	18
Servicios de mediación	20
Servicios de arrendamiento de medios de transporte	20
Servicios prestados por vía electrónica	23
Regla de cierre, artículo 70.Dos LIVA	35
<u>Normas específicas:</u>	
Prestaciones de servicios no sujetas al IVA cuando el destinatario se los servicios esté ubicado fuera de la CE	37
Lugar de realización del hecho imponible: conceptos de «sede de la actividad económica», «establecimiento permanente», «domicilio» y «residencia habitual»	38
Condición de cliente	40
Calidad de cliente	41
Lugar de establecimiento del cliente	42
Sujeto pasivo. Inversión del sujeto pasivo	44
Establecimiento permanente según el artículo 69.Tres LIVA	45
Establecido en el TAI según el artículo 84.2 de la LIVA	46
Concepto de no establecido según el artículo 119 de la LIVA	47
ENTREGAS DE BIENES INTRACOMUNITARIAS.	
Reglas de localización	53
Funcionamiento. Concepto y Requisitos.	54
Exenciones en adquisiciones intracomunitarias	61
Adquisiciones intracomunitarias no sujetas	61
Operaciones triangulares	63
Transferencia de bienes	64
Exportaciones indirectas	64
Venta de bienes con instalación o montaje (art. 68:Dos.2º LIVA)	66
Entrega de bienes a bordo de un buque, avión o tren	66
Régimen de las ventas a distancia	67
Entrega de vehículos nuevos	72

DEVOLUCIONES A EMPRESARIOS O PROFESIONALES NO ESTABLECIDOS EN EL ESTADO MIEMBRO EN EL QUE HAN SOPORTADO EL IVA.

Solicitudes de devolución de empresarios o profesionales establecidos en el TAI, correspondientes a cuotas soportadas en otros Estados miembros distintos de España.	74
Solicitudes de devolución de cuotas del IVA español soportadas por empresarios no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, pero establecidos en el resto de la UE, Canarias, Ceuta o Melilla	76
Solicitudes de devolución de cuotas del IVA español soportadas por empresarios no establecidos en la UE ni en Canarias, Ceuta o Melilla	77
Devoluciones a exportadores en régimen de viajeros	79
<u>Modelo 349.</u>	
Operaciones que deben declararse	80
Periodos de declaración y plazos de presentación	82
Ingreso IVA de importaciones. Apto. 2 del art. 167 LIVA.	85
ANEXO: Estados de la UE	86
SUPUESTOS PRÁCTICOS RESUELTOS	87
Doc VAT RATES 01 09 2015	93

LUGAR DE REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE.

Los hechos imponible en el IVA, las *entregas de bienes y prestaciones de servicios* efectuadas por *empresarios o profesionales*, están delimitados por serie de presupuestos subjetivos, objetivos y espaciales, de forma que, concurriendo los dos primeros elementos configuradores, la sujeción o no al tributo vendrá dada en función de donde se entiendan realizadas las operaciones. Por tratarse el IVA de un tributo armonizado, diseñado en el seno de la UE, deben delimitarse los respectivos ámbitos espaciales de aplicación del IVA en cada Estado Miembro, de modo que se eviten supuesto de no sujeción o de doble imposición de las operaciones.

La regulación básica de la regla de localización de las operaciones en el IVA viene dada por la siguiente normativa:

La Directiva Comunitaria 2006/112/CE, de 28 de noviembre, regula esta materia en sus artículos 31 a 39, y 43 a 59.

El Reglamento UE/282/2011, del Consejo, publicado en el DOUE de 23/03/2011 establece disposiciones de aplicación de la Directiva citada. Siendo sus normas aplicables desde el 01/07/2011. Sustituye y deroga el anterior Reglamento CE/1777/2005 (aplicable desde el 01/07/2006 hasta el 01/07/2011).

A su vez, el Reglamento UE/1042/2013, (publicado en el DOUE de 26/10/2013) modifica el Reglamento UE/282/2011 en lo relativo a las reglas de localización de determinadas prestaciones de servicios.

Las disposiciones de estos Reglamentos son obligatorias en todos sus contenidos, resultando directamente aplicables a cada Estado Miembro sin que resulte necesaria ninguna trasposición por parte del legislador nacional

En la Ley del IVA, 37/1992, la normativa que regula el lugar de realización de las operaciones viene dada por el artículo 68 (para las entregas de bienes), los artículos 69 y 70 para las prestaciones de servicios, y los artículos 71 y 72 para operaciones intracomunitarias.

REGLAS LOCALIZACIÓN PRESTACIONES DE SERVICIOS.-

Las reglas de localización de la tributación en el IVA del hecho imponible *prestaciones de servicios* se aplican a todas las operaciones que tuviesen esa naturaleza, adquiriendo particular relevancia la determinación del lugar de realización de las mismas cuando se trate de operaciones de carácter internacional, tanto dentro como fuera de la UE.

En cuanto a nuestra Ley y Reglamento del IVA, las novedades más destacadas en este ámbito fueron las derivadas de la trasposición de la normativa derivada de determinadas Directivas Comunitarias en el ámbito de la imposición indirecta:

* Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios.

* Directiva 2008/9/CE, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro.

* Directiva 2008/117/CE, de 16 de diciembre de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, a fin de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias

El Reglamento UE/282/2011, establece en sus artículos 17 a 41, determinados criterios sobre la regla de localización de prestaciones de servicios. El Reglamento UE/1042/2013, modifica el anterior en relación con los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión y servicios prestados por vía electrónica que entrarán en vigor en enero de 2015, si bien contiene algunas modificaciones adicionales cuya aplicación se difiere al 1 de enero de 2017.

Como se ha mencionado, las disposiciones de los reglamentos son obligatorias en todos sus elementos y directamente aplicables, de forma que no necesitan de una norma de transposición a los ordenamientos nacionales.

Estas disposiciones se completan con las modificaciones que se introdujeron en la norma mediante Reglamento de Ejecución del Consejo 967/2012, de 9 de octubre (junto con el Reglamento de Ejecución de la Comisión 815/2012), en relación con el sistema de “Mini Ventanilla Única” (o MOSS, en sus siglas en inglés, *Mini One Stop Shop*) que se creará para la declaración del IVA devengado por determinados servicios.

El 01/01/2010 había entrado en vigor la Directiva comunitaria 2008/8/CE, que modifica las reglas de localización aplicables a las prestaciones de servicios. La transposición de lo dispuesto por esa normativa al ordenamiento jurídico interno ha sido efectuada por la Ley 2/2010.

De acuerdo con la redacción dada a la Ley del IVA en cuanto a la regulación de las reglas de localización de las prestaciones de servicios, deben distinguirse:

I.- Dos reglas generales, establecidas por el artículo 69.Uno. Y la del 69.Dos.

II.- Las reglas especiales, contenidas en el artículo 70, relativas a las prestaciones de servicios:

1. Servicios relacionados con bienes inmuebles
2. Servicios de transporte
3. Servicios culturales, sobre bienes muebles corporales y accesorios a transportes no intracomunitarios
4. Restaurante y catering
5. Servicios de mediación
6. Arrendamiento a corto plazo de medios de transporte
7. Servicios de telecomunicación, radiodifusión y televisión
8. Servicios prestados por vía electrónica.
9. Regla de cierre, art. 70.Dos LIVA.

III.- El transporte intracomunitario, regulado en los artículos 70.Uno.2º, y 72

No existe relación de preferencia entre las reglas generales y las especiales; en el texto actual se complementan. No hay que confundir lo anterior con la aplicación supletoria de las reglas generales cuando lo que ocurre es que no existe la regla especial que resulte de aplicación.

I.1- Regla general establecida por el artículo 69.Uno de la ley del IVA:
(Artículos 44 y 45 Directiva 2006/112/CE)

En el artículo 69, según redacción dada por la Ley 2/2010, establece dos nuevas reglas generales para la localización de las prestaciones de servicios en función de la condición del destinatario: empresario o profesional que actúe como tal, o consumidor final. Por tanto, para determinar si las prestaciones de servicios se localizan en el territorio de aplicación del IVA español y, en consecuencia, resultan sujetas a dicho impuesto, es preciso determinar previamente cuál es la condición del destinatario de dichos servicios. Así se distingue:

1º.- Servicios prestados entre empresarios o profesionales, se localizan allí donde radique la sede de actividad o establecimiento permanente del cliente o destinatario de la operación. Es decir, en el caso de que los destinatarios sean empresarios o profesionales las prestaciones de servicios se localizan en la sede del destinatario.

2º.- Servicios prestados a "*particulares*", se localizan en sede del prestador de servicios, esto es, donde se ubique la sede de actividad o establecimiento permanente desde el que se presten. Significa lo anterior que en el caso de que los destinatarios sean consumidores finales, las prestaciones de servicios se localizan en la sede del prestador.

—> (Ver en este sentido, arts. 10 a 13 del Rgto. UE/282/2011, páginas 38 y 39 apuntes).

Es importante insistir en la importante simplificación que supone la entrada en vigor de esta regla de localización, que sustituía a multitud de reglas específicas, que eran aplicables con anterioridad y que dependían de elementos diversos, tales como la sede del prestador, del prestatario, del NIF/IVA con el que se hacía la operación, el lugar de inicio del transporte, etc... Desde el 01/01/2010 los servicios prestados entre empresas siguen una pauta de localización de gran claridad en su enunciado.

I.2.- Regla general del artículo 69. Dos LIVA.-
(Artículos 45 y 59 Directiva 2006/112/CE)

Para los servicios previstos por el artículo 69. Dos de la Ley del IVA, siguientes:

- *Cesiones de derechos de autor, patentes, marcas, fondo de comercio, exclusivas.*
- *Servicios publicitarios.*
- *Servicio de asesoramiento, auditoría, ingeniería, abogacía, consultores, expertos contables y fiscales, y otros análogos (excluidos los de los inmuebles)*
- *Tratamiento de datos y suministro de información.*
- *Traducción y composición de textos.*
- *Operaciones de seguro, reaseguro y capitalización y financieras.*
- *Los de cesión de personal.*
- *Doblaje de películas.*
- *Arrendamiento de bienes muebles con excepción de los medios de transporte y contenedores.*
- Las obligaciones de no prestar servicios de este apartado

El esquema de la regla de localización es el siguiente, según se desprende de los apartados Uno y Dos del artículo 69:

DESTINATARIO	REGLA LOCALIZACIÓN
Empresario/Profesional	Sede destinatario
“Particular”, residente en: - UE, - Ceuta, Melilla, I. Canarias	Sede prestador servicios
“Particular”, residente fuera de: - UE, - Ceuta, Melilla, I. Canarias	Sede del destinatario

→ (Ver en este sentido, art. 3 del Rgto. UE/282/2011, página 37 apuntes, y artículos 23 y 24 del mismo Reglamento, página 43 apuntes.)

→ **ATENCIÓN.** Aplicación cláusula de cierre art. 70.Dos LIVA, si el destinatario es empresario o profesional, y está establecido fuera de la UE, Ceuta, Melilla o Canarias. Página 35 apuntes.

II.- Reglas especiales arts. 70 y 72 LIVA.-

Se aplican a las siguientes prestaciones de servicios:

1. Servicios relacionados con bienes inmuebles
2. Servicios de transporte
3. Servicios culturales, sobre bienes muebles corporales y accesorios a transportes no intracomunitarios
4. Restaurante y catering
5. Servicios de mediación
6. Arrendamiento a corto plazo de medios de transporte
7. Servicios de telecomunicación, radiodifusión y televisión
8. Servicios prestados por vía electrónica
9. Regla de cierre, art. 70.Dos LIVA

II.1.- Prestaciones de servicios relacionadas con inmuebles.

(art. 70.uno, 1º LIVA y 47 Directiva 2006/112/CE)

Tributan donde radiquen los inmuebles. Esta regla se aplica con independencia de la condición del destinatario, es decir tanto si se trata de un empresario o profesional o de un particular.

El Reglamento UE/1042/2013 introduce una enumeración de bienes que deben reputarse inmuebles a los efectos de la Directiva, así como una delimitación positiva y negativa de servicios que deben entenderse “relacionados con bienes inmuebles” a los efectos de su localización en el territorio en el que aquéllos radiquen.

A pesar de que buena parte de los supuestos que se califican como bienes inmuebles han sido así configurados por la doctrina del Tribunal de Justicia y que en cuanto a los servicios que deben reputarse relacionados con bienes inmuebles, el Reglamento no hace sino dar carácter normativo a las directrices acordadas en el seno del Comité del IVA, publicadas por la Comisión en su página web, se difiere la entrada en vigor de estas disposiciones a 1 de enero de 2017.

➤ **Se consideran, entre otros, relacionados con bienes inmuebles:**

- los arrendamientos (con o sin opción de compra) o cesiones por cualquier título de tales bienes, incluidos los de viviendas amuebladas;
- los servicios relativos a la preparación, coordinación y ejecución de las construcciones inmobiliarias;
- los servicios de carácter técnico relativos a dichas construcciones, incluidos los prestados por arquitectos, aparejadores e ingenieros;
- los de vigilancia o seguridad;
- los servicios de gestión relativos a bienes inmuebles y operaciones inmobiliarias;
- los servicios de alquiler de cajas de seguridad y los de utilización de vías de peaje.
- La tasación de bienes inmuebles, por ejemplo, cuando se requiera a efectos de servicios de seguro, para determinar el valor de una propiedad como garantía de un préstamo o para evaluar los riesgos y daños en caso de litigio.
- El mantenimiento, renovación o reparación de un edificio o parte del mismo

➤ **No se incluyen entre los servicios relacionados con inmuebles:**

- La prestación de servicios publicitarios, aunque lleven aparejada la utilización de bienes inmuebles.
- El suministro de un stand en una feria o exposición junto con otros servicios relacionados con el mismo, que permitan al expositor mostrar sus productos, como, por ejemplo, el diseño del stand, el transporte y almacenamiento de los productos, el suministro de máquinas, el tendido de cables, los seguros y la publicidad

➤ **Se incluyen los servicios de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamiento y balneario. Tributan, por tanto donde radica el establecimiento.**

El artículo 31 del Rgto. UE/282/2011, dispone que los **servicios de mediación** prestados en nombre y por cuenta ajena **en servicios de alojamiento hotelero** no hayan de considerarse directamente relacionados con inmuebles.

Por tanto, los mismos seguirán:

- La regla del artículo 46 de la Directiva IVA (lugar de la operación principal, esto es, el lugar en que radique el establecimiento hotelero), cuando el destinatario de la mediación sea consumidor final;
- La regla de «sede del destinatario» del artículo 44 de la Directiva IVA, cuando el destinatario de la mediación sea empresario.

Criterio recogido asimismo por el Reglamento UE 1042/2013.

Distintos de estos servicios de mediación son los servicios prestados en el contexto de sistemas de multipropiedad. El TJUE ha dejado claro que tales servicios se localizan en el lugar en que radica el inmueble sobre el que se ejerce la multipropiedad. Criterio asimismo seguido por el Reglamento UE/1042/2013.

II.2.- Servicios de transporte.

(Arts. 70.Uno.2º, 70.dos y 72 LIVA; 48 a 52 Directiva Comunitaria 2006/112/CE).

Hay que hacer una doble distinción, diferenciando

- a) en primer lugar entre el transporte de pasajeros y por otro lado el de bienes (a su vez, hay que distinguir entre los intracomunitarios y no intracomunitarios); y
- b) en segundo lugar, en función del destinatario de los mismos.

Por tanto:

a) Transporte de pasajeros: Se localizan por donde discurran efectivamente. Todos los transportes de pasajeros se localizan en el territorio de aplicación del IVA español, por la parte del trayecto que discurra por dicho territorio, con independencia de la condición del destinatario.

No obstante esta sujeción al IVA, están exentos los transportes de viajeros y sus equipajes por vía aérea o marítima que proceda o tenga por destino un puerto o aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del IVA. (LIVA, art. 22.Trece, RIVA art. 10.3). Dicha exención se extiende a los viajes de ida y vuelta con escala en los territorios situados fuera del ámbito de aplicación del IVA.

b) Transporte de bienes: Hay que distinguir entre transportes intracomunitarios o no intracomunitarios:

b.1) - Transporte intracomunitario:

b.1.1) si el destinatario es un consumidor final (particular persona física o persona jurídica sin NIF/IVA) y el transporte se inicia en dicho territorio, Se localiza en el territorio de aplicación del IVA español (art. 50 Directiva 2006/112/CE, y

b.1.2.) si el destinatario es un empresario o profesional, conforme a la regla general de prestación de servicios, la tributación de los servicios se localiza en la sede del destinatario (art. 69.Uno LIVA, art. 44 Directiva Comunitaria).

b.2) - Transporte no intracomunitario:

b.2.1) si el destinatario es un consumidor final (particular persona física o persona jurídica sin NIF/IVA), se localiza en el territorio de aplicación del IVA español por la parte del trayecto que discurra por dicho territorio.

b.2.2) Si el destinatario es un empresario o profesional, conforme a la regla general de prestación de servicios, la tributación de los servicios se localiza en la sede del destinatario.

II.3.- Servicios de acceso a manifestaciones culturales, artísticas, científicas, deportivas, recreativas o similares. (Artículos 70.Uno.3 LIVA, 53 de la Directiva comunitaria 2006/112/CE, y 32 y 33 Rgto. UE/282/2011)

Hasta 2011, tributaban donde se prestaban materialmente, con independencia de la condición del destinatario.

Desde el 01/01/2011, el acceso (=la entrada) y las prestaciones de servicios relacionadas con el acceso a manifestaciones culturales, artísticas, científicas, deportivas, recreativas o similares tributan donde se efectúe la prestación de servicios efectiva; sin incluir los servicios accesorios (que no sean el acceso y sus accesorias), que tributarán en la sede del destinatario cuando éste sea empresario o profesional.

Los arts.32 y 33 del Rgto. UE/282/2011, aclaran los tres conceptos básicos utilizados en este precepto:

El de «*servicio de acceso*»,

El de «*servicios accesorios al acceso*»

Y el de «*manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares*».

Se considera «*servicio de acceso*» la concesión del derecho a acceder a las manifestaciones en cuestión a cambio de una contraprestación, que puede consistir en el pago de una entrada individual, o de un abono o cotización periódica (art 32.1 del Rgto. UE/282/2011).

En cuanto a las «*manifestaciones*», el art.32.2 del Rgto. UE/282/2011 hace una enumeración ejemplificativa, y no exhaustiva, de las mismas:

a) el derecho de acceso a espectáculos, representaciones teatrales, circos, ferias, parques de atracciones, conciertos, exposiciones, así como otras manifestaciones culturales similares;

b) el derecho de acceso a manifestaciones deportivas, como partidos o competiciones;

c) el derecho de acceso a manifestaciones educativas y científicas, como conferencias y seminarios.

Finalmente, el art.32.3 del Rgto. UE/282/2011 indica que la simple utilización de instalaciones deportivas (como un gimnasio) a cambio de una cotización no puede considerarse como «*acceso a una manifestación*» de las indicadas en el precepto. Este mismo criterio podría extrapolarse a otras situaciones similares: así, el acceso a una exposición de pintura está incluido en el artículo 53 de la Directiva IVA; no, en cambio, el acceso a una academia de arte por parte de los alumnos que reciben clase en ella.

Por su parte, el art.33 del Rgto. UE/282/2011 indica que los «*servicios accesorios al acceso*» son los que reúnen dos condiciones:

- que estén directamente relacionados con el acceso;
- que se presten por separado a cambio de una contraprestación específica (hay que entender que si no se prestan por separado seguirán simplemente el mismo régimen que el servicio principal de acceso, lo que supone que se aplicará para su localización la regla del artículo 53 de la Directiva IVA).

El precepto menciona los servicios de guardarropa o instalaciones sanitarias como ejemplo de servicios accesorios; y los servicios de mediación en la venta de entradas como ejemplo de servicios que no puedan considerarse accesorios del acceso.

En cualquier caso, para la caracterización de un servicio como accesorio respecto de otro principal resulta de aplicación el reiterado criterio del TJUE según el cual «una prestación debe ser considerada accesorio de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador».

El Reglamento UE/1042/2013 precisa que la tributación por el acceso se produce como se ha indicado, con independencia de que las entradas para dichas manifestaciones no sean vendidas directamente por el organizador, sino distribuidas a través de intermediarios.

El servicio de organización de ferias pasa a tributar por el régimen general del art. 69.Uno de la LIVA.

Los servicios accesorios constituyen con la principal una prestación única. El régimen establecido para los servicios consistentes en la organización de ferias será aplicable a los accesorios a los mismos. Servicios como: cesión de pabellones, calefacción y aire acondicionado, seguridad, limpieza, asistencia médica, seguros, servicios de azafatas, catering, iluminación, decoración, asesoramiento, etc... constituyen un servicio complejo de organización de ferias cuya regla de localización será la del art. 69.Uno de la LIVA (Consulta Vinculante, V 1559 - 10 de 12/07/2010).

- **Consultas V0035, de 03/01/2013. V2140-13, v2141-13 de 28/06/2013.**

Reglas de localización de los servicios relativos al montaje y desmontaje de stands en ferias.

Con base a la Sentencia de fecha 27 de octubre de 2011, recaída en el asunto C-530/09, Inter-Mark Group, supone un cambio de criterio de la DGT. Antes lo consideraba servicios relacionados con inmuebles. Pasan a tributar por la regla general del 69. Uno.

- **Consulta V0037, de 03/01/2013**

La consultante es una entidad establecida en Irlanda dedicada al desarrollo, licencia y promoción de productos y servicios informáticos.

Con el objeto de dar a conocer las últimas tendencias tecnológicas, tiene la intención de organizar una feria en el territorio de aplicación del Impuesto. Para ello, la consultante subcontratará a una empresa del Reino Unido que contratará en nombre propio la mayoría de los costes de la organización del evento.

La consultante obtendrá ingresos por la venta de entradas para asistir al evento, por el servicio de organización del evento prestado a los distintos expositores y por la mediación en nombre y por cuenta de los hoteles en los que se alojen los asistentes al evento. Lugar de realización del hecho imponible y, en su caso, sujeto pasivo del Impuesto.

I.- Se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios prestados por la entidad consultante:

- Servicios por la venta de entradas para el acceso a la feria, por cuanto dicha feria tiene lugar efectivamente en el citado territorio y tanto cuando los asistentes sean empresarios o profesionales (artículo 70.Uno.3º de la Ley 37/1992) como cuando se trate de destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales (artículo 70.Uno. 7º de la Ley 37/1992).

- Servicios de mediación en nombre y por cuenta de los hoteles en los que se alojen los asistentes al evento (artículo 69.Uno. 1º de la Ley 37/1992).

II.- El sujeto pasivo de las operaciones efectuadas por la entidad consultante, realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, será en cada caso:

- La propia entidad consultante, por la venta de entradas para el acceso a la feria cuando los destinatarios no tengan la condición de empresarios o profesionales o sean empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto.

- Los empresarios o profesionales adquirentes de las entradas para el acceso a la feria, cuando se encuentren establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto.

- Los hoteles situados en el territorio de aplicación del Impuesto destinatarios de los servicios de mediación en la contratación de los mismos por parte de los asistentes a la feria.

- **V1797-13, de 31/05/2013**

La entidad consultante se dedica a la organización y gestión de ferias de índole comercial, que tienen lugar en una capital del territorio de aplicación del IVA español. En concreto, los servicios prestados a los expositores de las ferias son, entre otros, los siguientes: alquiler de suelo, de stands (que comprende el montaje y desmontaje, decoración, mobiliario e instalación de equipos audiovisuales), seguro, venta de entradas, consumos de luz y agua, servicios de azafatas, controladores y monitores, transporte, catering, arrendamiento de instalaciones y salas para celebrar eventos, conciertos y reuniones. Todos los servicios se prestan a empresarios o profesionales, establecidos o no en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido español.

Tributación de dichas operaciones. Tipo impositivo aplicable.

Se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento a los servicios de organización de las ferias y exposiciones objeto de consulta y servicios accesorios a los mismos, así como a la prestación, individualizada e independiente, de los servicios de bar y restaurante, así como a los de acceso (entrada) a dichos eventos.

El resto de servicios que, en su caso, se presten de forma independiente e individualizada al de organización de las ferias y exposiciones objeto de consulta, tributan al tipo general del 21 por ciento, como es el caso particular, entre otros que se citan en el escrito de consulta, del arrendamiento de instalaciones y salas para celebrar eventos, conciertos y reuniones.

II.4.- Trabajos efectuados sobre bienes muebles corporales. (Artículo 70.Uno.7 LIVA)

Los trabajos y las ejecuciones de obra realizados sobre bienes muebles corporales, informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes: se localizan en el territorio de aplicación del IVA español los prestados materialmente en dicho territorio, cuando el destinatario es un consumidor final. Si el destinatario es un empresario o profesional, conforme a la regla general de prestación de servicios, la tributación de los servicios se localiza en la sede del destinatario.

Desaparece, pues, la regla de localización regulada anteriormente, que establecía los requisitos de salidas de las mercancías trabajadas del Estado Miembro, y el requisito del NIF/IVA del destinatario, como parámetros para establecer la localización del servicio.

El art.8 del Rgto. UE/282/2011 aclara que, cuando la actividad desarrollada por un empresario se limita a la simple instalación o montaje de piezas de una máquina que le han sido suministradas en su totalidad por el cliente, nos hallamos ante una prestación de servicios. Ello significa que a dicha operación se aplicarán las reglas de localización de las prestaciones de servicios (localizándose en el lugar de establecimiento del destinatario cuando éste es empresario, de acuerdo con el artículo 44 de la Directiva IVA) y no la de las entregas de bienes con instalación o montaje (artículo 36 de la Directiva del IVA).

En el caso de que un cliente, «C», contrate con un empresario, «A», la entrega de las diferentes piezas de la máquina y con otro, «B», la instalación o montaje, habrá dos operaciones a efectos del IVA:

- 1) la entrega realizada por «A», que seguirá las reglas de localización de las entregas de bienes;
- 2) el servicio prestado por «B», que se localizará (suponiendo que «C» es empresario) en el lugar del destinatario (artículo 44 de la Directiva IVA).

El art.8 del Rgto. UE/282/2011 debe ponerse en conexión con el art.34 del mismo Reglamento. Este último precepto se refiere al mismo tipo de servicios y aclara la regla sobre lugar de realización aplicable a los mismos cuando el destinatario es un consumidor final.

El artículo 54 de la Directiva del IVA establece que las ejecuciones de obra sobre bienes muebles corporales realizadas para consumidores finales se localizan en el lugar en que se realizan materialmente.

Por su parte, el art.34 del Rgto. UE/282/2011 dispone que se aplique dicho artículo 54 a los servicios, prestados para un consumidor final, consistentes en el montaje de las piezas de una máquina que hayan sido suministradas al prestador del servicio por dicho consumidor final (salvo cuando las piezas montadas vayan a pasar a formar parte de un inmueble).

Si los bienes ensamblados pasan a formar parte de un bien inmueble, habrá que entender aplicable el artículo 47 de la Directiva IVA, de forma que el servicio de montaje se entenderá prestado donde radique el inmueble. Esto resultaría aplicable no sólo cuando el destinatario del servicio de montaje sea consumidor final, sino también cuando sea empresario.

II.5.- Servicios de restauración y catering.

(Artículo 70.Uno.5 LIVA, 55 y 57 Directiva 2006/112/CE)

Con efectos 1-1-2010, los servicios de restaurante y catering se localizan en el lugar donde materialmente se realicen, cualquiera que sea el destinatario.

Sobre estos servicios, se realizan dos matizaciones: en primer lugar, debe distinguirse estos servicios, de la simple entrega de productos alimenticios (que ha de localizarse de acuerdo con las reglas sobre lugar de realización aplicables a las entregas de bienes). Además, la delimitación de este tipo de servicios puede resultar también necesaria a efectos de la aplicación de los tipos del IVA, dado que los servicios de restauración y catering se incluyen entre aquellos a los que se les aplica el tipo reducido, en tanto que las diversas entregas de bienes, tributan al tipo impositivo que les corresponda. En segundo lugar, se comentará la peculiaridad de los servicios de restauración y catering cuando se prestan a bordo de un medio de transporte.

A) Sobre la primera de las cuestiones planteadas, El art.6 del Rgto. UE/282/2011, indica que existirá un servicio (de restauración o catering) y no una simple entrega de productos alimenticios cuando, además del suministro de dichos productos, se presten «servicios auxiliares» que:

- permitan el consumo inmediato de tales productos;
- resulten «predominantes», teniendo en cuenta el conjunto global de la actividad realizada por el empresario para su cliente.

Así, es doctrina del TJUE, que la operación de explotación de un restaurante se caracteriza por un conjunto de elementos y actos, del que la entrega de alimentos sólo es una parte, y en el que predominan ampliamente los servicios personales, tales como la disposición de los cubiertos, aconsejar al cliente e ilustrarle sobre los alimentos o bebidas ofrecidos, servir dichos productos a la mesa y, por último, recoger las mesas después del consumo, todo ello acompañado de la puesta a disposición del cliente de una infraestructura que incluye tanto un comedor con sus dependencias (guardarropas, etc.) como el mobiliario y la vajilla.

Además, Por otra parte, el art.6 del Rgto. UE/282/2011 aclara dos cuestiones adicionales:

- No hay prestación de servicios cuando el prestador se limita a suministrar los productos, o bien cuando los suministra y además los transporta y hace llegar al cliente: por lo tanto, los casos de «*pizza a domicilio*» o de preparación de comidas para «*take away*» no constituyen prestaciones de servicios de restauración o catering.
- Distinción entre «restauración» y «catering» se refiere esencialmente al lugar en que materialmente se prestan los servicios: si tienen lugar en las instalaciones del prestador, habrá un servicio de restauración; si se realizan fuera de ellas, se tratará de un servicio de catering. No obstante, esta distinción tiene un interés relativo, pues las reglas sobre lugar de realización son las mismas para los dos tipos de servicios

B) Respecto de las prestaciones de servicios de restauración y catering a bordo de medios de transporte, la regulación se halla en los artículos 35 a 37 del Rgto. UE/282/2011.

De los artículos 55 y 57 de la Directiva IVA se desprende que los servicios de restauración y catering se localizan:

- en el lugar en que se realizan materialmente, salvo lo indicado en el apartado siguiente.
- en el Estado miembro de partida, cuando se prestan a bordo de un buque, avión o tren que efectúa un trayecto intracomunitario; el artículo 57 ofrece reglas precisas para determinar qué se entiende por trayecto intracomunitario a estos efectos

Los arts.35 a 37 del Rgto. UE/282/2011 contienen aclaraciones a estos preceptos. En relación con ellos, puede indicarse lo siguiente:

a) En cuanto al art.35, indica que la parte de un transporte de pasajeros efectuada en la Comunidad vendrá determinada por el trayecto realizado por el medio de transporte y no por el trayecto completado por cada pasajero.

Así, por ejemplo, si se trata de un buque que efectúa un trayecto Barcelona -Palma de Mallorca - Roma y que efectúa paradas para embarque y desembarque de pasajeros, habrá que considerar que se aplica, a los servicios de restauración y catering que se efectúen a bordo, la regla de localización que supone que las mismas tributan sujetas al IVA español, y ello con independencia de que pueda haber pasajeros que realicen un trayecto por ejemplo, embarcar en Palma y desembarcar en Roma).

b) El art.36 del Rgto. UE/282/2011 establece que los servicios de restauración y catering prestados a bordo de un buque, avión o tren:

- que efectúa un trayecto intracomunitario, se localizan en el Estado miembro de partida (art 57 de la Directiva IVA);
- que no efectúa un trayecto intracomunitario se localizan en el lugar en que se realizan materialmente (artículo 55 de la Directiva IVA).

En realidad, se trata de aclaraciones innecesarias, pues esto resulta del sistema establecido por los artículos 55 y 57 de la Directiva IVA.

c) Finalmente, el art.37 del Rgto. UE/282/2011 indica que si el servicio se presta a bordo, parcialmente mientras el medio de transporte efectúa el trayecto intracomunitario y parcialmente cuando dicho trayecto ya ha concluido (o antes de que el mismo haya comenzado) pero mientras el medio de transporte todavía se encuentra en el territorio de un Estado miembro, serán aplicables las reglas que correspondieran al inicio de la prestación del servicio.

II.6.- Servicios de mediación. (Artículo 70.Uno.6 LIVA)

La regla de los servicios de mediación sólo se aplica cuando dichos servicios se prestan en nombre y por cuenta ajena, no cuando se actúa en nombre propio, pues en ese caso se prestan los mismos servicios que se reciben (artículo 28 Directiva 2006/112/CE y artículo 30 del Rgto UE/282/2011).

- Cuando el destinatario de los mismos es un consumidor final. Para estos casos, el artículo 46 de la Directiva IVA establece una regla particular, según la cual el servicio de mediación se localiza en el mismo lugar que la operación subyacente (esto es, la operación en que se media).
- Cuando el destinatario de los servicios de mediación es un empresario o profesional, se aplica la regla general establecida en el artículo 60.Uno de la LIVA (sede del destinatario).

⇒ **ATENCIÓN.** Aplicación cláusula de cierre art. 70.Dos LIVA, si el destinatario es empresario o profesional, y está establecido fuera de la UE, Ceuta, Melilla o Canarias. Página 35 apuntes.

II.7.- Arrendamiento de medios de transporte.

Hay que distinguir el arrendamiento de medios de transporte a corto plazo (tenencia o el uso continuado de medios de transporte durante un *período ininterrumpido* no superior a 30 días, o a 90 días si se trata de buques), del efectuado a largo plazo (cuando se supera ese periodo).

- Arrendamiento a corto plazo de medios de transporte. Regla de localización: donde se pongan a disposición del arrendatario en dicho territorio. Esta regla se aplica con independencia de cuál sea la condición del destinatario, empresario o profesional o particular.
- Los arrendamientos a largo plazo de medios de transporte Tributan en la sede del destinatario si este es empresario o profesional. Si el destinatario es un consumidor final, en la sede del prestador.

➡ A partir del 1-1-2013 todos los arrendamientos de medios de transporte a largo plazo se localizarán en la sede del destinatario, con independencia de su condición.

* salvo en el caso de las embarcaciones de recreo (yates) que disponen de una regla específica, (según el artículo 56.2 de la Directiva del IVA -con entrada en vigor el 01-01-2013-, en su redacción dada por el artículo 4 de la Directiva 2008/8/CE): *lugar en el que la embarcación de recreo se ponga efectivamente a disposición del destinatario*

- **V0951-13, de 25/03/2013**

Desde el 1 de enero de 2013 los arrendamientos a largo plazo de embarcaciones de recreo a consumidores finales, se entenderán efectuados en el territorio de aplicación del Impuesto cuando la embarcaciones se pongan efectivamente en posesión del arrendatario en el territorio de aplicación del Impuesto por un empresario o profesional cuya sede de su actividad económica o establecimiento permanente se encuentre en el citado territorio.

Por último, el hecho de que el disfrute de la embarcación vaya a realizarse siempre fuera de las aguas territoriales comunitarias, tratándose de arrendamientos de embarcaciones de recreo a largo plazo en las condiciones señaladas, no incide para considerar que el servicio se entiende realizado en el territorio de aplicación del Impuesto.

Los arts.38 a 40 del Rgto. UE/282/2011 establecen criterios de aplicación de las normas contenidas en la Directiva IVA, sobre lugar de realización de los servicios consistentes en el arrendamiento de medios de transporte. El sistema que se desprende de dicha Directiva es el siguiente:

* Arrendamiento a largo plazo de medios de transporte:

- Hasta 31-12-2012: en el lugar del destinatario, si éste es empresario y en el lugar del prestador, si el destinatario es consumidor final (artículos 44 y 56 de la Directiva IVA).

- Desde 1-1-2013: en el lugar del destinatario, en todo caso (artículos 44 y 56, 2 de la Directiva IVA, en su redacción vigente desde 1-1-2013).

* Arrendamiento a corto plazo de medios de transporte:

- En el lugar en que el medio de transporte se ponga efectivamente a disposición del arrendatario (artículo 56, 1 y 3 de la Directiva IVA).

Los criterios contenidos en el Rgto. UE/282/2011 se refieren a tres cuestiones: el concepto de «medios de transporte», el cómputo del plazo de 30 días y la determinación del lugar de puesta del medio de transporte a disposición «efectiva» del arrendatario.

a) Concepto de «medio de transporte»: se precisa en el art.38 del Rgto. UE/282/2011, precepto en relación con el cual proceden los siguientes comentarios:

- El concepto de medio de transporte es más amplio que el utilizado en el artículo 2 de la Directiva IVA (precepto que define los «medios de transporte» a efectos del régimen particular intracomunitario de medios de transporte nuevos) pues incluye, dentro de los vehículos terrestres, no sólo los de motor, sino también los no motorizados. El precepto cita expresamente las bicicletas y triciclos, a los que pueden añadirse otros, como carros o carruajes.

- Se incluyen en el concepto no sólo los medios de locomoción que permiten, en sí mismos, el traslado de un lugar a otro, sino también los dispositivos y equipos específicamente concebidos para el transporte y que necesitan, para ello, ser empujados por vehículos. Así ocurre con los remolques y semirremolques; por el contrario, se excluyen expresamente del concepto los contenedores, posiblemente porque se considera que la función de estos es básicamente la de un recipiente.

- Se excluyen expresamente del concepto de «medios de transporte» los vehículos «permanentemente inmovilizados». Por lo tanto, un automóvil transitoriamente inmovilizado (por ejemplo, por ausencia de seguro o por sanción administrativa) sigue siendo un medio de transporte a estos efectos. Por el contrario, un carruaje de época que se exhibe permanentemente como pieza de museo podría considerarse excluido de ese concepto.

b) Cómputo del plazo de 30 (ó 90 días): el art.39 del Rgto. UE/282/2011 se refiere al cómputo del plazo relevante para distinguir los arrendamientos a corto y a largo plazo. Este precepto responde a la preocupación del legislador de la UE por ofrecer criterios concretos que permitan evitar situaciones abusivas.

Así, el plazo relevante a estos efectos será el pactado en el contrato (incluso cuando dicho plazo sea excedido por causas de fuerza mayor), salvo que se demuestre, a través de cualesquiera medios de prueba apropiados al caso, que la duración real fue diferente de la pactada. Criterios detallados se establecen para el caso de contratos consecutivos: en tal caso, se tendrá en cuenta el período global cubierto por todos ellos, salvo que se refieran a medios de transporte diferentes o que se trate de varios contratos a corto plazo que preceden a otro a largo plazo. En cualquier caso, habrá que tener en cuenta las circunstancias concurrentes y la verdadera intención de las partes, manifestada a través de elementos objetivos, pues la aplicación de estas normas cede cuando se detectan prácticas abusivas.

c) Lugar de puesta a disposición del medio de transporte: el art.40 RE concreta el concepto de «lugar en que el medio de transporte se pone efectivamente a disposición del arrendatario», indicando que no es necesario que el propio arrendatario tome posesión del vehículo personalmente: basta, a estos efectos, con que tome posesión del mismo un tercero en nombre del arrendatario. Nuevamente, hay que entender que este precepto se aplica sólo en ausencia de prácticas abusivas.

II.8.- Servicios de telecomunicación, radiodifusión, televisión y los prestados por vía electrónica.

Sin duda alguna las nuevas tecnologías de la información que existen hoy en día han permitido, cada vez con mayor crecimiento, un auge importantísimo en el comercio electrónico. La facilidad de acceso a Internet, el desarrollo de nuevos productos tecnológicos como los Smartphone y las tabletas, unidos al mayor conocimiento que de estos productos tienen los usuarios, hace que en la mayor parte de los hogares y de las empresas de la Unión Europea se realicen un elevado número de operaciones electrónicamente. Esta importancia adquirida por el comercio electrónico supone un elevado número de transacciones comerciales que se ven afectadas por la fiscalidad indirecta en la Comunidad Europea y, más específicamente, en lo que al Impuesto sobre el Valor Añadido se refiere. Al mismo tiempo que asistimos a la aparición de estos nuevos hábitos de consumo, la regulación del impuesto también necesita adaptarse a las nuevas tendencias comerciales para evitar situaciones de doble imposición o incluso de ausencia de tributación. El organismo regulador de la UE, plenamente consciente de ello, establece nuevas reglas respecto al IVA en relación con el comercio electrónico de servicios, las telecomunicaciones y los servicios de televisión y radiodifusión.

Por los motivos apuntados, y con la introducción del Reglamento de Ejecución 1.042/2013, del Consejo de 7 de octubre de 2013, se modifica con efectos a partir de uno de enero de 2015, la Ley del IVA, a fin de adaptarla a la Directiva 2006/112/CE del Consejo, y a la Directiva de IVA, en su redacción dada por la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero, en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios, que introdujo, entre otras, unas nuevas reglas de localización aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos, prestados a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tal, aplicables a partir de uno de enero de 2015.

En el mencionado Reglamento de ejecución, se establece en primer lugar que, para aquellos casos en los que el destinatario de estos servicios sea un empresario o profesional («Business to Business» o B2B) el tratamiento del IVA, a estos efectos, sigue siendo el mismo que en la actualidad, es decir, el servicio se entiende prestado donde el destinatario tiene su sede social o establecimiento permanente.

Igualmente, también conviene aclarar que la nueva normativa no afecta al comercio electrónico de bienes, el cual tiene su propio tratamiento a efectos del IVA.

La principal novedad que introduce este Reglamento es el cambio sobre el lugar de prestación de estos servicios, en los casos en los que el destinatario del servicio sea un consumidor final o una persona jurídica que no actúe bajo la condición de empresario o profesional, establecido en un Estado miembro de la Unión Europea («Business to Customer» o B2C). En estos casos, el servicio se entenderá prestado en el lugar donde el destinatario tenga su lugar de establecimiento, domicilio o residencia habitual, eliminándose, por tanto, la discrepancia en el tratamiento respecto a la localización existente hasta el momento entre los destinatarios que actúan como empresarios o profesionales y los que no tienen tal condición.

Por todo ello, concretamente, en el Título IX de la Ley del IVA, se regula el Capítulo XI (artículo 163, apartados septiesdecies al quaterdecies). La Directiva 2008/112/UE modifica los artículos 358 a 369 de la Directiva 2006/112/CE.

A partir del 01/01/2015,

- Cuando el cliente sea empresario operará la regla de inversión del sujeto pasivo (en tanto el proveedor no se encuentre establecido en el territorio en el que se localice la prestación o, estándolo, su establecimiento no intervenga en la prestación).
- En el caso de consumidores finales las obligaciones de repercusión e ingreso del impuesto recaerán en el prestador, en el territorio donde estuviera ubicado el destinatario.

Así pues, los *servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica*, cuando se presten a una persona que no tenga la condición de empresario o profesional, actuando como tal, pasan a gravarse en el lugar donde el destinatario del servicio esté establecido, tenga su domicilio o residencia habitual, independientemente del lugar donde esté establecido el prestador de los servicios según la previsión que a tal efecto recoge la Directiva de IVA.

De este modo, a partir del 01/01/2015, por tanto, todos los servicios de telecomunicación, de radiodifusión o televisión y electrónicos tributarán en el Estado miembro de establecimiento del destinatario, tanto si este es un empresario o profesional o bien una persona que no tenga tal condición, y tanto si el prestador del servicio es un empresario establecido en la Comunidad o fuera de esta.

Consecuencia de lo anterior la tributación de los servicios referidos, en los casos en que el destinatario no tiene la condición de empresario o profesional actuando como tal, se regula exclusivamente en el artículo 70 de la Ley del Impuesto a partir de la fecha mencionada.

Se modifica el régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica a personas que no tengan la condición de empresarios o profesionales, vigente hasta 31/12/2014, pasando a ser a partir de esa fecha un régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica prestados a personas que no tengan la condición de empresarios o profesionales.

A su vez, en función de la ubicación del prestador de servicios, se distinguen dos regímenes:

- 1.- El régimen exterior a la Unión.
- 2.- El régimen de la Unión.

1.- En el régimen exterior a la Unión, los mencionados servicios están prestados por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad.

Este régimen, de carácter opcional, constituye una medida de simplificación, al permitir a los sujetos pasivos liquidar el Impuesto adeudado por la prestación de dichos servicios a través de un portal web “*ventanilla única*” (mini ventanilla única o MOSS –siglas en inglés de *mini one stop shop*-.) en el Estado miembro en que estén identificados, evitando tener que registrarse en cada Estado miembro donde realicen las operaciones (Estado miembro de consumo).

Para poder acogerse a este régimen especial el empresario o profesional no ha de tener ningún tipo de establecimiento permanente ni obligación de registro a efectos del Impuesto en ningún Estado miembro de la Comunidad.

El empresario o profesional podrá elegir libremente su Estado miembro de identificación. En este régimen, además, el Estado miembro de identificación también puede ser el Estado miembro de consumo.

Está prevista desde el 01/10/2014 la posibilidad de solicitar su aplicación mediante la presentación telemática del modelo correspondiente, aunque el Régimen no entre en vigor hasta el 01/01/2015.

2.- En el régimen de la Unión, los mencionados servicios están prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo”.

Resultará aplicable, cuando se opte por él, por los empresarios o profesionales que presten los servicios indicados a personas que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, en Estados miembros en los que dicho empresario no tenga su sede de actividad económica o un establecimiento permanente. En los Estados miembros en que el empresario estuviera establecido, las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos que preste a personas que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales se sujetarán al régimen general del Impuesto de ese estado.

En este régimen, el Estado miembro de identificación ha de ser necesariamente el Estado miembro en el que el empresario o profesional haya establecido la sede de su actividad económica o, en caso de que no tenga la sede de su actividad económica en la Comunidad, el Estado miembro en el que cuente con un establecimiento permanente; cuando tenga un establecimiento permanente en más de un Estado miembro, podrá optar como Estado miembro de identificación por cualquiera de los Estados en los que tenga un establecimiento permanente.

Ambos regímenes especiales, la ampliación del régimen existente y el “régimen de la Unión”, entran en vigor a partir de 1 de enero de 2015; se trata de dos regímenes opcionales, en los que la opción si se ejerce determina que el régimen especial se aplicará a todos los servicios que se presten en todos los Estados miembros en que proceda.

DECLARACIONES LIQUIDACIONES.- Cuando un empresario o profesional opte por alguno de los regímenes especiales, quedará obligado a presentar trimestralmente por vía electrónica las declaraciones-liquidaciones del Impuesto, a través de la ventanilla única del Estado miembro de identificación, junto con el ingreso del Impuesto adeudado, debiendo desglosar e ingresar todas las cuotas de IVA devengadas en todos los territorios donde opere.

En estas declaraciones únicamente se incluirá como impuesto soportado deducible, sin embargo, el que se haya soportado en el Estado de identificación. Las cuotas soportadas en otros Estados serán objeto de devolución (por el procedimiento habitual para los empresarios no establecidos), a menos que, con motivo de otras prestaciones, se estuvieran ya presentando declaraciones en dichos Estados. A los prestadores de servicios establecidos fuera de la UE, no se exigirá que esté reconocida la existencia de reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el TAI, ni se les exige el nombramiento de representante.

Se establece en el Reglamento de ejecución que el Estado miembro de identificación transmitirá las cuotas de IVA abonadas a cada uno de los Estados de consumo. Con ello, se pretende evitar que no exista ventaja fiscal alguna por el hecho de registrarse en un Estado miembro con un tipo impositivo del IVA más bajo, ya que para cada prestación de servicios cuyo cliente sea un consumidor final aplicará el tipo impositivo del IVA vigente en el país de residencia del consumidor.

Reglas de localización a partir de 1 de enero de 2015

A partir del 1 de enero de 2015, los servicios de telecomunicación, radiodifusión o TV y electrónicos tributarán en el Estado miembro de establecimiento del cliente, tanto si el cliente es un empresario o profesional como si se trata de una persona que no tenga tal condición (consumidor final), y tanto si el prestador del servicio es un empresario establecido en la Comunidad o fuera de la misma.

- Telecomunicaciones, radiodifusión o TV y servicios electrónicos prestados por **empresario comunitario**:

Destinatario	Lugar de tributación
Empresario de otro Estado miembro	EM donde el cliente esté establecido o resida El destinatario declara e ingresa el IVA (“inversión del sujeto pasivo”)
Consumidor final de otro Estado miembro	EM donde el cliente esté establecido o resida El prestador del servicio puede registrarse en un único EM para declarar e ingresar el IVA a través del régimen de Mini Ventanilla Única
Empresario o consumidor final no comunitario	No sujeto Excepción posible: en ciertos casos, cuando el servicio sea utilizado de forma efectiva en el TAI

- *Ejemplo: Un particular con residencia habitual en Francia descarga una película a través de una página web de una empresa española. La empresa española deberá repercutir e ingresar el IVA francés. Podrá optar por registrarse y presentar sus declaraciones del IVA correspondiente a estos servicios en España mediante el servicio de Mini Ventanilla Única*
- Telecomunicaciones, radiodifusión o TV y servicios electrónicos prestados por **empresario no comunitario**:

Destinatario	Lugar de tributación
Empresario comunitario	EM donde el cliente esté establecido o resida El destinatario declara e ingresa el IVA (“inversión del sujeto pasivo”)
Consumidor final comunitario	EM donde el cliente esté establecido o resida El prestador del servicio puede registrarse en un único EM a través del régimen de Mini Ventanilla Única

Obligaciones formales.-

En caso de que el territorio de aplicación del IVA sea el Estado de identificación elegido por el empresario o profesional no establecido en la Comunidad, éste quedará obligado a:

a) Obligaciones censales.-

Declarar el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial. Dicha declaración se presentará por vía electrónica.

La información facilitada por el empresario o profesional no establecido al declarar el inicio de sus actividades gravadas incluirá los siguientes datos de identificación: nombre, direcciones postal y de correo electrónico, las direcciones electrónicas de los sitios de internet a través de los que opere, en su caso, el número mediante el que esté identificado ante la Administración fiscal del territorio tercero en el que tenga su sede de actividad, y una declaración en la que manifieste que carece de identificación a efectos de la aplicación de un impuesto análogo al Impuesto sobre el Valor Añadido en un Estado miembro. Igualmente, el empresario o profesional no establecido comunicará toda posible modificación de la citada información.

En caso de que España sea el Estado miembro de identificación elegido por el empresario o profesional no establecido en la Comunidad, éste quedará obligado a facilitar el número mediante el que esté identificado ante la Administración fiscal del territorio tercero en el que tenga su sede de actividad, y una declaración en la que manifieste que carece de identificación a efectos de la aplicación de un impuesto análogo al Impuesto sobre el Valor Añadido en un Estado miembro. Igualmente, el empresario o profesional no establecido en la Comunidad comunicará toda posible modificación de la citada información.

A efectos de este régimen, la Administración tributaria identificará al empresario o profesional no establecido mediante un número individual.

La Administración tributaria notificará por vía electrónica al empresario o profesional no establecido el número de identificación que le haya asignado.

b) Presentación de declaraciones liquidaciones.-

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 electrónicos.

Esta declaración-liquidación deberá incluir el número de identificación y, por cada Estado miembro de consumo en que se haya devengado el impuesto.

En caso de que España sea el Estado miembro de identificación elegido por el empresario o profesional no establecido en la Comunidad, 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.

Además, para empresarios no establecidos en la Comunidad, 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.

c) Obligaciones registrales.-

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 es correcta. Este registro estará a disposición tanto del Estado miembro de identificación como del de consumo, y deberá conservarse por el empresario o profesional no establecido durante un período de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

d) Obligaciones de facturación.-

Expedir y entregar factura cuando el destinatario de las operaciones se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto.

Delimitación de los servicios afectados.

Sin ánimo de ser exhaustivos, pues la enumeración de servicios es prolija, el Reglamento UE/1042/2013 desarrolla en primer lugar la definición de servicios de telecomunicaciones contenida en el artículo 24 de la Directiva Comunitaria para especificar la inclusión en ella de servicios de telefonía móvil y fija para la transmisión de voz, datos o vídeo, incluso los prestados a través de internet, servicios de gestión de llamadas, etc., o la definición de los servicios de radiodifusión y televisión.

En relación con los servicios prestados por vía electrónica se añaden servicios a la lista contenida en el Anexo I del Reglamento UE/282/2011, excluyéndose la venta de entradas, reservas de alojamiento, alquiler de coches, restaurantes o transporte de pasajeros y similares que sean reservados en línea de los servicios prestados por vía electrónica.

Servicios de telecomunicaciones.

Artículo 6.bis del reglamento de ejecución. Los servicios de telecomunicación a tenor del artículo 24, apartado 2, de la Directiva 2006/112/CE abarcarán, en particular:

- a) los servicios de telefonía fija y móvil para la transmisión y conmutación de voz, datos y vídeo, comprendidos los servicios de telefonía que incluyan un elemento de vídeo (servicios de videofonía);
- b) los servicios de telefonía prestados a través de internet, incluido el protocolo de transmisión de la voz por internet (VoIP);

- c) los servicios de correo de voz, llamada en espera, desvío de llamadas, identificación de llamada, llamada tripartita y demás servicios de gestión de llamadas;
- d) los servicios de radio búsqueda;
- e) los servicios de audio texto;
- f) los servicios de fax, telégrafo y télex;
- g) el acceso a internet, incluida la World Wide Web;
- h) las conexiones a redes privadas que faciliten enlaces de telecomunicaciones para uso exclusivo del cliente.

Los servicios de telecomunicaciones en el sentido del artículo 24, apartado 2, de la Directiva 2006/112/CE no abarcarán:

- a) los servicios prestados por vía electrónica;
- b) los servicios de radiodifusión y televisión.

Servicios prestados a través de un “mercado de aplicaciones”, red o portal

Se aborda también la prestación de servicios a través de un portal o red de telecomunicaciones, tales como un mercado de aplicaciones, en relación con los cuales resulta en numerosas ocasiones controvertido quién debe reputarse prestador del servicio. El Reglamento UE/1042/2013 prevé la presunción de actuación en nombre propio de quien “*tome parte*” en la prestación. Este criterio no se extiende a quien se limite al procesamiento del pago sin intervenir como tal en la prestación.

La actuación en nombre propio sólo quedará desvirtuada en el caso de que el prestador sea “reconocido expresamente” como tal.

Para ello se especifica en el Reglamento que debe cumplirse la condición de que la factura emitida o facilitada por cada sujeto pasivo que participe en la prestación de los servicios indique con precisión cuáles son tales servicios y su prestador (en el caso de ventas a clientes finales, que el recibo o la factura que se emitan contenga idéntica información).

Sin perjuicio de lo expuesto, el empresario que autorice el cargo al cliente o fije los términos de la prestación actuará siempre en su propio nombre.

Servicios prestados por vía electrónica.

El artículo 7 del Rgto. UE/282/2011, en su apartado 1 contiene una definición «abstracta» o «genérica» de lo que ha de entenderse por servicios prestados por vía electrónica: las «prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica» contempladas en la Directiva 2006/112/CE abarcarán los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información.

En el apartado 2, enumera, de forma ejemplificativa y no exhaustiva, una serie de supuestos que han de considerarse como «servicios prestados por vía electrónica»:

- a) el suministro de productos digitalizados en general, incluidos los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones;
- b) los servicios consistentes en ofrecer o apoyar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica, como un sitio o una página web;
- c) los servicios generados automáticamente desde un ordenador, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente;
- d) la concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, en el que los compradores potenciales realicen sus ofertas por medios automatizados y la realización de una venta se comunique a las partes mediante un correo electrónico generado automáticamente por ordenador;
- e) los paquetes de servicios de Internet relacionados con la información y en los que el componente de telecomunicaciones sea una parte secundaria y subordinada (es decir, 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.);

En su apartado 3, cita, también de forma ejemplificativa, una serie de casos no cubiertos por dicha definición:

- a) los servicios de radiodifusión y televisión;
- b) los servicios de telecomunicaciones;
- c) las mercancías cuyo pedido o tramitación se efectúe por vía electrónica;
- d) los CD-ROM, disquetes o soportes tangibles similares;
- e) el material impreso, como libros, boletines, periódicos o revistas;
- f) los CD y casetes de audio;
- g) las cintas de vídeo y DVD;
- h) los juegos en CD-ROM;

- i) los servicios de profesionales, tales como abogados y consultores financieros, que asesoren a sus clientes por correo electrónico;
- j) los servicios de enseñanza en los que el contenido del curso sea impartido por un profesor por Internet o a través de una red electrónica, es decir, por conexión remota;
- k) los servicios de reparación física no conectados de equipos informáticos;
- l) los servicios de almacenamiento de datos fuera de línea;
- m) los servicios de publicidad, como los incluidos en periódicos, carteles o por televisión;
- n) los servicios de ayuda telefónica;
- o) los servicios de enseñanza prestados exclusivamente por correspondencia, por ejemplo, por correo postal;
- p) los servicios convencionales de subastas que dependan de la intervención humana directa, independientemente de cómo se hagan las pujas;
- q) los servicios telefónicos que incluyan un elemento de vídeo, comúnmente denominados servicios de videofonía;
- r) el acceso a Internet y a la World Wide Web;
- s) los servicios telefónicos prestados a través de Internet

Finalmente, este precepto debe ponerse en conexión con el Anexo I del Rgto. UE/282/2011, que cita, nuevamente de forma ejemplificativa, una serie de servicios que a efectos del IVA han de considerarse como «servicios prestados por vía electrónica».

A estos efectos, el prestador puede considerar que el destinatario es consumidor final mientras su cliente no le facilite un número de identificación a efectos del IVA, pero, a diferencia de otras prestaciones de servicios, podrá considerarlo como tal consumidor final con independencia de que disponga de información que indique lo contrario.

En el caso de que las personas jurídicas dispongan de varios establecimientos o las personas físicas dispongan de un domicilio distinto de su residencia habitual el Reglamento establece que:

- Para las personas jurídicas no empresarios prevalece la “sede”
- Para las personas físicas, se dará prioridad a su residencia habitual (concepto que ya se encuentra definido en el Reglamento en su redacción vigente) a menos que se demuestre que el servicio se utiliza realmente en su domicilio.

Ahora bien, estas reglas no resultan lógicamente suficientes para cerrar la localización de los servicios cuando un mismo destinatario puede acceder a ellos desde diversos lugares y por medios diversos.

Para tratar de cubrir los supuestos más frecuentes, se incluyen reglas específicas, tales como:

- Si los servicios se prestan requiriendo la presencia física del cliente (e.g. cibercafé, zona WIFI o cabina telefónica), será en dicha ubicación en la que se graven los servicios. Esta regla también se aplica en servicios prestados por establecimientos de hostelería cuando se presten en combinación con servicios de alojamiento.
- En el caso de que el servicio se preste a bordo de un buque, avión o tren, en el lugar de partida del transporte.
- El servicio prestado a través de una línea fija terrestre, en el domicilio del cliente en el que esté instalada.
- Si se presta a través de redes móviles, en el país identificado por el código del teléfono de la tarjeta SIM.
- Si el servicio necesita de una tarjeta o decodificador o similar (sin prestarse a través de línea terrestre), donde esté instalado el dispositivo o, si se desconoce, al lugar donde se haya remitido la tarjeta.
- En cualquier otro caso, en el lugar determinado por el prestador sobre la base de dos elementos de prueba de entre los siguientes:
 - Dirección de facturación
 - Dirección IP
 - Datos bancarios (e.g. lugar de cuenta corriente)
 - Código de móvil del país almacenado en la tarjeta SIM
 - Ubicación de la línea terrestre
 - Otra información comercial

Las presunciones sobre la localización de la prestación del servicio descrito pueden refutarse por el prestador si concurren tres de los elementos de prueba enumerados en el punto precedente que determinen un lugar distinto de prestación.

Las Administraciones fiscales, pueden, por su parte, refutar cualquiera de las presunciones descritas cuando haya indicios de mala utilización o abuso por parte del prestador.

ATENCIÓN. Aplicación cláusula de cierre art. 70.Dos LIVA, si el destinatario es empresario o profesional, y está establecido fuera de la UE, Ceuta, Melilla o Canarias. Página 35 apuntes.

- **V0300-13, de 01/02/2013**

La entidad consultante se plantea prestar unos servicios consistentes en una plataforma exclusiva on line que contiene toda la información y documentación necesaria especializados cuyos destinatarios serían empresarios o profesionales residentes en países distintos de la Unión Europea. Lugar de realización hecho imponible.

El acceso a la información disponible, vía Internet, en el campo de formación y en la cesión de uso de los cursos, de la entidad consultante, a cambio de una contraprestación, tiene la consideración de servicio prestado por vía electrónica. (artículo 69, apartado tres, número 4º LIVA)

Regla de localización: art. 69.Uno: los servicios de formación objeto de consulta prestados por la entidad consultante a empresarios o profesionales con sede en terceros países cuando dichos servicios tengan por destinatarios a dichas sedes, no se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por consiguiente, no estarán sujetas a dicho Impuesto

REGLA DE UTILIZACIÓN EFECTIVA.-

Se trata de una *cláusula de cierre*, aplicable de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 59.bis de la Directiva 2006/112/CE, y el 70.Dos de la LIVA).

Se consideran prestados en el TAI determinados servicios que, por aplicación de las reglas de localización no se entienden realizados en la UE, pero su utilización, consumo o explotación efectivos, se realizan en dicho territorio. Se trata de unos supuestos de servicios consumidos o utilizados en la UE, en los que no cabría la “*imposición indirecta europea*”.

Los servicios a las que resulta de aplicación la regla de cierre, son:

<u>Condición del destinatario</u>	<u>Tipo de servicio</u>
Empresario o profesional	<ul style="list-style-type: none">- Cesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas, fondo de comercio, exclusivas, derechos de propiedad industrial o intelectual.- Servicios publicitarios.- Servicio de asesoramiento, auditoría, ingeniería, abogacía, consultores, expertos contables y fiscales, y otros análogos (excluidos los de los inmuebles)- Tratamiento de datos y suministro de información.- Traducción, corrección y composición de textos. Servicios de intérpretes.- Operaciones de seguro, reaseguro y capitalización y financieras.- Los de cesión de personal.- Doblaje de películas.- Arrendamiento de bienes muebles con excepción de los medios de transporte y contenedores.- La provisión de acceso a los sistemas de distribución de gas natural o electricidad, el transporte o transmisión de gas y electricidad a través de dichos sistemas, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con cualquiera de los servicios comprendidos en esta letra.- Las obligaciones de no prestar servicios de este apartado- Los servicios prestados por vía electrónica.- Mediación en nombre y por cuenta ajena.
Empresario / profesional, o consumidor final.	<ul style="list-style-type: none">- Telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión.- Arrendamientos de medios de transporte.

Estos servicios se consideran localizados en el TAI cuando concurren los siguientes requisitos:

- 1) Que conforme a la regla de localización de dichos servicios, estos no se entiendan realizados en la UE.
- 2) Pero que su utilización, consumo o explotación efectiva sea en el TAI.

De modo que si se dan los requisitos que la condicionan, la aplicación de esta regla de cierre es obligatoria.

El requisito de la utilización efectiva en el TAI es, sin duda el más problemático en cuanto a su apreciación en la práctica. La DGT ha evacuado una Resolución en fecha 23/12/2009, preámbulo de la vigente Ley 2/2010. Debe existir una vinculación entre los servicios prestados y las operaciones realizadas por el destinatario (para lo cual, deberá efectuarse un examen caso a caso). Siendo un requisito controvertido en cuanto a su apreciación., lo que es pacífico es que debe existir algún tipo de utilización o explotación en el TAI. A falta de dicha utilización o explotación, no cabe la aplicación de esta disposición. (DGT, CV 08/03/06, 11/04/07).

Ejemplos:

1) Diversas Consultas de la DGT se manifiestan en el sentido de que si la publicidad efectuada en otros estados de la UE tiene por objeto la entrega de bienes o la prestación de servicios en el TAI, la tributación por el IVA de este servicio de publicidad se *atrae* al TAI. (Consultas Vinculantes de 15/06/06, 10/06/08, 26/11/08, 21/11/11, 20/12/12,...).

Igualmente, Sentencia del TJUE de 19/02/2009, asunto C-1/08, asunto Athesia Druck; las prestaciones de servicios de publicidad se entienden utilizadas o explotadas efectivamente en un Estado miembro cuando los mensajes publicitarios objeto de la prestación se difunden desde el Estado miembro de que se trata.

Empresa establecida en el TAI, factura a otra no establecida en la UE servicios de publicidad, consistentes en colocación de vallas publicitarias en Portugal, Francia y España. Dado que la utilización del servicio se va a efectuar en esos países, debe establecerse un criterio razonable, como repartir el precio de la campaña a la parte de las vallas instaladas en España.

2) En la medida en que los servicios de mediación en ventas prestados por una empresa establecida en el TAI a otra empresa ubicada fuera de la UE, vayan a ser utilizados por dicho cliente para la realización de entregas de bienes que, a su vez, se entiendan efectuadas en el TAI, dichos servicios de intermediación estarán sujetos al IVA español (DGT, CV 01/03/11)

3) Una empresa establecida en el TAI presta servicios de búsqueda de oportunidades de negocio en España para una empresa no establecida en la UE. En la medida en que esos servicios se desarrollen luego en España, han de entenderse localizados en el TAI los servicios prestados por la empresa española (DGT CV 03/02/12).

NORMAS ESPECÍFICAS.-

El Reglamento UE/282/2011 introduce una serie de normas específicas al objeto de dar un trato de uniformidad en la UE a una serie de casos particulares. En particular, en lo que concierne a prestaciones de servicios, se destacan las siguientes:

1.- Prestaciones de servicios no sujetas al IVA cuando el destinatario se los servicios esté ubicado fuera de la CE. (art. 3 Rgto UE/282/2011)

Para los siguientes servicios:

- Servicios de arrendamiento de medios de transporte a medio y largo plazo (plazo superior a treinta días y, en el caso de buques, superior a 90 días) a partir de 1 de enero de 2013
- Servicios electrónicos, de televisión y de telecomunicaciones, a partir de 1 de enero de 2015;
- Los denominados «servicios intangibles o profesionales» (tales como publicidad, servicios financieros, consultoría, publicidad y demás servicios citados en el artículo 59 de la Directiva IVA), ya con la normativa actual.

Cuando un empresario (normalmente, un empresario establecido en la UE) ha prestado los servicios anteriormente indicados, podrá exigírsele el IVA (lo haya repercutido o no), a menos que esté en condiciones de probar de forma satisfactoria que su destinatario está establecido, o tiene su domicilio o residencia fuera de la UE. No le resulta por tanto necesario probar la calidad de empresario o consumidor final del destinatario, sino sólo que éste está establecido fuera de la UE (pues esto último, en sí mismo, es suficiente para descartar la tributación por IVA de los servicios prestados). Sin perjuicio de la posible aplicación de la regla de «utilización o explotación efectiva» del artículo 59 bis de la Directiva IVA, o el 70.Dos de nuestra Ley, según el cual, aun en el caso de que el prestador aporte la prueba indicada, la Administración puede exigir la tributación cuando la utilización o explotación efectiva del servicio tenga lugar en su territorio.

2.- Lugar de realización del hecho imponible: conceptos de «sede de la actividad económica», «establecimiento permanente», «domicilio» y «residencia habitual». (art. 10 a 13 Rgto UE/282/2011)

La Directiva 2006/112/CE se refiere en los artículos 44 y 45 a los servicios prestados a los empresarios (art. 44) y a los prestados a consumidores finales (art. 45).

Respecto de los prestados a empresarios, establece, como regla de localización, la de «sede del destinatario». Ello supone que tales servicios se localizan:

- en la sede de actividad económica del destinatario;
- en el lugar donde radique un establecimiento permanente del destinatario, cuando los servicios se presten para dicho establecimiento y el mismo esté situado en lugar distinto del de la sede;
- donde radique el domicilio o residencia habitual del destinatario, en defecto de sede y establecimiento permanente.

Y con relación a los prestados a consumidores finales, la Directiva del IVA establece la regla general de localización de los servicios cuando estos se prestan a un consumidor final, que es la regla de «sede del prestador». Ello significa que los servicios prestados a consumidores finales se localizan:

- en la sede de actividad económica del prestador;
- en el lugar donde radique el establecimiento permanente del prestador desde el que se efectúen los servicios, cuando éste radique en lugar distinto del de la sede;
- en el domicilio o residencia habitual del prestador, en defecto de sede o establecimiento permanente.

La Directiva del IVA, sin embargo, no define los conceptos de «sede de la actividad», «establecimiento permanente», «domicilio» y «residencia habitual». De esto es de lo que se ocupan los artículos 10 a 13 del Rgto UE/282/2011.

«Sede de la actividad económica». (art. 10 Rgto. UE/282/2011).

Se considera como tal el lugar «en que se ejercen las funciones de administración central de la empresa», teniéndose en cuenta, a estos efectos, el lugar de toma de «decisiones fundamentales relacionadas con la gestión general de la empresa», el domicilio social y el lugar de reunión de la dirección (teniendo prioridad el lugar de toma de decisiones en caso de duda). El precepto concluye indicando que no es sede una simple dirección postal.

Este concepto adquiere relevancia, pues según dispone el art. 21 del Rgto. UE/282/2011, tratándose de servicios prestados a un empresario establecido en varios países, el servicio se localizará donde radique la sede de la actividad del mismo, salvo que de forma clara pueda asignarse a un establecimiento permanente concreto.

«**Establecimiento permanente**» (art. 11 Rgto. UE/282/2011).

Definido por primera vez en el IVA, se dan dos conceptos de establecimiento permanente:

- cuando la normativa IVA da relevancia al establecimiento permanente en tanto que «receptor de servicios» lo único que se requiere es que el establecimiento permanente, para ser considerado como tal, tenga la suficiente capacidad (en términos de medios humanos y técnicos) para recibir y utilizar los servicios;
- cuando la normativa IVA da relevancia al establecimiento permanente en tanto que «prestador de servicios», se exige la permanencia y la capacidad (nuevamente en términos de medios humanos y técnicos) para prestar de forma efectiva los servicios de que se trate.

Por consiguiente, implica un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, desde el punto de vista del equipo humano y técnico, para hacer posibles, de forma autónoma, las prestaciones de servicios de que se trate.

«**Domicilio**» (art. 12 Rgto. UE/282/2011).

Aplicable sólo a personas físicas, se refiere al concepto de «domicilio» y, a diferencia de lo que ocurre con el art.13 (relativo a la noción de «residencia habitual») parece utilizar un criterio puramente «formal». De esta forma, «domicilio» es el lugar que consta como tal en el censo administrativo o el indicado como tal por la persona física a las autoridades fiscales.

No obstante, indica el precepto que tal lugar no se tendrá en cuenta «cuando existan pruebas de que dicha dirección no se ajusta a la realidad». Con ello, el legislador parece querer evitar un excesivo formalismo que pudiera facilitar manipulaciones o abusos.

«**Residencia habitual**» (art. 13 Rgto. UE/282/2011).

Se refiere a la «residencia habitual» de las personas físicas y utiliza un criterio eminentemente «material»: residencia habitual es el lugar en el que la persona «vive habitualmente» por encontrarse en él sus vínculos personales y profesionales (o sólo los primeros, cuando unos y otros no coincidan).

3.- Condición y calidad de cliente.

La correcta aplicación de las normas que regulan el lugar de realización del hecho imponible en las prestaciones de servicios, depende en primer lugar, de la condición del cliente o destinatario de los servicios, esto es, si se trata de un empresario o de un consumidor final a efectos del IVA.; y en segundo lugar, de la calidad en la que actúa (estos es, si los servicios adquiridos se van a afectar a actividades empresariales o no).

3.1.- Respecto de la condición de cliente: en la Sección 4, subsección 1, del Rgto. UE/282/2011, se señala:

En su artículo 17, se recoge para determinar si el destinatario es empresario o consumidor final habrá que estar:

a) a las reglas generales sobre la condición de empresario (artículos 9 a 13 de la Directiva IVA); y

b) a las reglas particulares establecidas en el artículo 43 de la Directiva IVA, precepto según el cual se consideran empresarios, a efectos de la localización de las prestaciones de servicios, las personas jurídicas no empresarios identificadas a efectos del IVA.

El artículo 18 del Reglamento pretende fortalecer la seguridad jurídica del prestador de servicios, delimitando ciertos criterios o condiciones cuyo cumplimiento permitirá a éste considerar que el destinatario es empresario. Parece razonable entender (aun cuando el Reglamento no lo dice expresamente) que cumplidas dichas condiciones, y supuesta la buena fe del prestador (que se traduce, en definitiva, en que éste haya obrado con toda la diligencia que le es razonablemente exigible para verificar la condición de empresario o consumidor final del destinatario del servicio, según las circunstancias concurrentes en el caso concreto), cesará la responsabilidad del prestador en lo que se refiere al IVA. Lo cual implica que si en un momento posterior se comprueba por la administración que la situación es distinta de la apreciada por el prestador, ello no podrá traducirse en la imposición de sanciones sobre éste ni tampoco en la exigencia del IVA al mismo.

En este sentido, es de ver lo dispuesto por la Sentencia del TJUE de 27/09/2007, asunto C-409/04 (asunto Teleos), cuando un proveedor de buena fe, que ha adoptado todas las medidas razonables a su alcance para cerciorarse de que la entrega por él efectuada cumplía los requisitos exigidos para beneficiarse de la exención correspondiente a las entregas intracomunitarias (en particular el transporte de los bienes a otro Estado miembro de la UE) y ha aplicado dicha exención, la misma no puede ser denegada posteriormente si se demuestra que ha existido fraude y que las citadas condiciones en realidad no se cumplían.

El art.18 del Rgto. UE/282/2011 distingue según que el destinatario del servicio esté o no establecido en la UE:

a) Si lo está, el criterio esencial para apreciar la condición del destinatario es el NIF/IVA del mismo: en la medida en que este NIF/IVA exista o esté en proceso de obtención, podrá el prestador considerar válidamente que el destinatario es empresario; en otro caso, deberá entender que se trata de un consumidor final. No obstante, el prestador debe adoptar todas las medidas a su alcance (así, por ejemplo, solicitar de la administración la confirmación del NIF/IVA comunicado por el destinatario) y que resultan razonablemente exigibles de un operador de buena fe para confirmar que la condición del destinatario que se desprende del NIF/IVA se ajusta a la realidad.

b) Si el destinatario está establecido fuera de la UE, el prestador sólo podrá considerar que dicho destinatario es empresario cuando éste acredite tal condición (a través de un certificado expedido por las autoridades del Estado en que está establecido, o mediante un número fiscal atribuido por dicho Estado, o mediante un certificado que le otorgue el derecho a recuperar el IVA como no establecido en la UE, o a través de cualquier otro medio de prueba) y siempre que el prestador haya adoptado las medidas que razonablemente serían de esperar, en el caso de un operador diligente y de buena fe, para comprobar la autenticidad y veracidad de las pruebas aportadas por el destinatario.

3.2.- Con relación de la calidad de cliente: en la Sección 4, subsección 2, del Rgto. UE/282/2011, se señala:

El art.19 del Rgto. UE/282/2011 establece los siguientes criterios:

- el prestador puede presumir un uso empresarial del servicio por el destinatario si éste le ha comunicado un NIF/IVA en relación con tal prestación de servicios;
- si el servicio se destina tanto a fines privados como empresariales, el prestador puede considerar que el uso es únicamente empresarial. (correlación con nuestro artículo 5.4 de la Ley del IVA)

No obstante si un empresario o una persona jurídica no empresario reciben servicios para fines exclusivamente privados, a estos efectos no tienen la consideración de empresario.

4.- Lugar de establecimiento del cliente.- (subsección 3, del Rgto. UE/282/2011, artículos 20 a 24)

Se parte de que el prestador conoce tanto la condición del destinatario de los servicios, como la calidad en la que actúa. Estos preceptos establecen los criterios que deberá aplicar el prestador de servicios a la hora de decidir dónde está establecido dicho destinatario. Se trata de una cuestión de gran trascendencia para el prestador, pues de ella puede depender la localización de los servicios y, eventualmente, su obligación de repercutir el IVA.

Estos tres preceptos se refieren a los servicios prestados para empresarios que se localizan de acuerdo con la regla general de «sede del destinatario». El art.20 del Rgto. UE/282/2011 establece:

- Que si todos los elementos relevantes a efectos de la localización (sede, establecimiento, domicilio y residencia del destinatario, en la medida en que estos elementos existan) se encuentran en un solo país, el servicio se localizará en el mismo. Se trata de una aclaración un tanto innecesaria, por evidente.
- Que el prestador deberá apreciar el lugar de establecimiento del destinatario según lo que éste le haya manifestado, si bien deberá adoptar todas las medidas que un empresario diligente y de buena fe hubiera podido tomar, en su situación particular y a la luz de las circunstancias concurrentes, para verificar la veracidad de dichas manifestaciones. Cumplido esto parece que, cesará cualquier responsabilidad del prestador del servicio si con posterioridad se demuestra que las manifestaciones del destinatario eran falsas.

Por su parte, el art.21 del Rgto. UE/282/2011 establece las reglas siguientes:

- Si los servicios se prestan para la sede de la actividad, o si tienen carácter global y no pueden asignarse específicamente a ningún establecimiento permanente, entonces se localizan donde radique la sede.
- Si los servicios se prestan específicamente para un establecimiento permanente, se localizarán donde radique éste. De esta cuestión se ocupa específicamente el art.22 del Rgto. UE/282/2011, que básicamente establece que, a la hora de determinar si el servicio se presta para un establecimiento permanente en concreto, el prestador debe actuar con el cuidado que cabría esperar de un operador diligente en sus mismas circunstancias, examinando las circunstancias fácticas concurrentes (naturaleza del servicio prestado, NIF/IVA comunicado por el destinatario, etc.).

- En última instancia, si el análisis de dichos elementos no le permite llegar a la conclusión de que el servicio se presta para un establecimiento permanente concreto, podrá válidamente considerar que el servicio se localiza en el lugar de la sede del destinatario.
- Los servicios se localizarán en el lugar del domicilio o residencia habitual del destinatario sólo en la medida en que éste carezca tanto de sede como de establecimientos permanentes.

En tanto que los arts.20 a 22 del Rgto. UE/282/2011 establecen criterios aplicables en el caso de servicios cuyo destinatario es un empresario que actúa en su calidad de tal, los arts.23 y 24 del Rgto. UE/282/2011 se refieren a los servicios siguientes:

- Servicios de arrendamiento de medios de transporte a medio y largo plazo (plazo superior a treinta días y, en el caso de buques, superior a 90 días) a partir de 1 de enero de 2013
- Servicios electrónicos, de televisión y de telecomunicaciones, a partir de 1 de enero de 2015;
- Los denominados «servicios intangibles o profesionales» (tales como publicidad, servicios financieros, consultoría, publicidad y demás servicios citados en el artículo 59 de la Directiva IVA), ya con la normativa actual.

Estos servicios se localizan según la regla de «sede del destinatario» y por ello el establecimiento, domicilio o residencia habitual del destinatario son esenciales. El artículo 23 del Rgto. UE/282/2011 simplemente dispone que el prestador, a la hora de decidir dónde radican dichos establecimiento, domicilio o residencia:

- deberá tener en cuenta todas las circunstancias e indicios concurrentes (entre los que, obviamente, no se encuentra el NIF/IVA del destinatario, pues éste por definición carece de él);
- deberá además actuar con el cuidado que puede esperarse de un comerciante diligente y de buena fe.

Por su parte, el art.24 del Rgto. UE/282/2011 establece que, en caso de duda (debido a la multiplicidad de establecimientos, o a la ubicación del domicilio y de la residencia habitual en países distintos), se dará prioridad al lugar que garantice la imposición en el lugar de consumo. Lo cual responde a la lógica de las normas sobre lugar de realización de las prestaciones de servicios aplicadas a partir de 1 de enero de 2010, que tienen por objeto, en gran medida, garantizar que la imposición se efectúa en el lugar de consumo de los servicios.

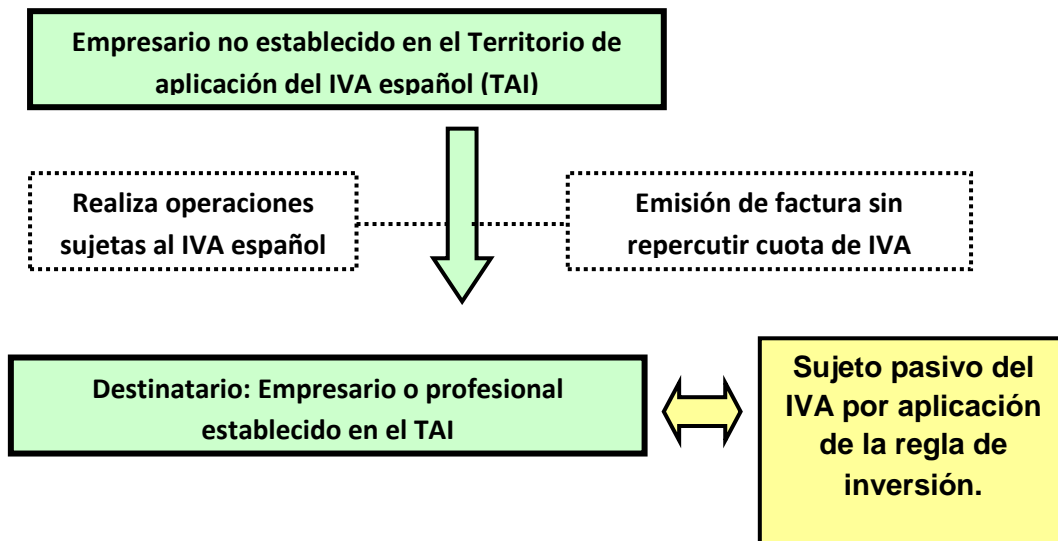
SUJETO PASIVO. LA REGLA DE LA INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO.

Es sujeto pasivo del IVA, el empresario o profesional (según el art. 5 LIVA) que entrega bienes o presta servicios sujetos al Impuesto. (art. 84 LIVA). (Incluye personas físicas, jurídicas, o entidades del art. 33 de la L.G.T. – comunidades de bienes, sociedades civiles o herencias yacentes-).

La regla de la inversión del sujeto pasivo se produce cuando:

Un **empresario o profesional no establecido** en el territorio de aplicación del impuesto, (ver en art. 69.3 de la LIVA el concepto de *estar establecido* para el IVA) **realiza en el mencionado territorio**, de acuerdo con los criterios del *lugar de realización del hecho imponible*, **operaciones sujetas al IVA, cuyo destinatario resulta ser un sujeto pasivo del IVA.**

Cuando se produce esta circunstancia, el sujeto pasivo del IVA destinatario de la operación, está obligado a declarar y liquidar la cuota de IVA devengado correspondiente a la operación, pudiendo practicarse la deducción de la cuota de IVA, en la medida en la que *su* régimen de deducciones se lo permita.



Establecimiento permanente

(art 69.Tres LIVA)

Según dispone el apartado Tres del artículo 69 de la LIVA, constituye establecimiento permanente cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realizan actividades económicas, lugar fijo que requiere un local o espacio en el que el empresario realice parte de sus actividades (entregas o servicios) o, cuando menos, operaciones preparatorias (compras o adquisiciones).

En particular:

- La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.
- Minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o gas u otros lugares de extracción de productos naturales.
- Obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses (la condición de establecido sobreviene como consecuencia de la duración de las obras). Pueden, pues, producirse situaciones de obligada regularización -obras con duración prevista de 8 meses que se prolongan hasta 14 meses-, si la realidad no confirma las previsiones temporales efectuadas, pues en estos casos, según el criterio de la DGT, la condición de establecido se tiene desde el inicio de las obras y no desde que se supera el período de doce meses.
- Explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.
- Instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.
- Centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.
- Bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier otro título. Las personas que realicen estos arrendamientos se consideran establecidas en España, aunque estén domiciliadas en el extranjero; adquieren, por tal motivo, la condición de empresarios

—► Empresa residente en la UE envía a un almacén situado en el TAI mercancías para su posterior distribución entre empresarios españoles.

El almacén no constituye un establecimiento de la misma en el territorio de aplicación del IVA español, pues según el criterio reiterado de la DGT para que el almacén pudiera ser considerado como establecimiento permanente de la empresa de la UE, esta debe ser propietaria, arrendataria o usufructuaria del mismo o de una parte del almacén y no simplemente destinataria de los servicios de almacenamiento prestados por el titular del almacén.

Establecido en el TAI según el artículo 84.2 de la LIVA.

Se consideran establecidos en el TAI, los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al impuesto. A estos efectos, se entiende que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas.

Con arreglo a la normativa en vigor hasta 1-1-2010, una empresa con sede fuera del territorio de aplicación del impuesto se consideraba establecida en dicho territorio por el mero hecho de contar con un establecimiento permanente en el mismo. A partir de 1-1-2010, la situación cambia, pues en el caso anterior y respecto de una determinada entrega de bienes o prestación de servicios se exige no sólo que el prestador cuente con establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto, sino también que en la operación en cuestión intervenga dicho establecimiento. En caso contrario, y respecto de esa concreta entrega de bienes o prestación de servicios, el prestador se considera no establecido en el territorio de aplicación del IVA español.

Es decir, con efectos a partir del 1-1-2010, se considera no establecido en el TAI, con respecto a una determinada operación de entrega de bienes o prestación de servicios sujeta a dicho IVA, a un empresario que cuente con un establecimiento permanente en dicho territorio, cuando efectúe la entrega o prestación sin intervención de dicho establecimiento

Ejemplo: Una empresa con sede en Alemania tiene una sucursal en el TAI, y presta servicios de publicidad para empresarios establecidos en el TAI, directamente desde la sede en Alemania, sin intervención de la sucursal.

Los servicios se entienden sujetos al IVA español (servicios del 69.Dos). Sin embargo, dado que en la prestación de los mismos no interviene el establecimiento permanente situado en España, la empresa alemana no se considera, respecto de estos servicios concretos, establecida en el territorio de aplicación del IVA español. De forma que el sujeto pasivo es el destinatario empresario por aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo.

Este concepto de «establecido» no coincide con el utilizado a efectos de la recuperación del IVA soportado según regula el artículo 119 de la LIVA.

Concepto de no establecido a efectos de recuperar las cuotas soportadas en el TAI

(artículo 119 LIVA)

Los empresarios o profesionales *no establecidos* en el territorio de aplicación del IVA español pero establecidos en la UE, Canarias, Ceuta o Melilla, pueden solicitar la devolución de las cuotas del IVA que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en dicho territorio. A estos efectos, tienen la consideración de no establecidos en el territorio de aplicación del IVA español los empresarios o profesionales que, siendo titulares de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realicen desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios durante el periodo a que se refiera la solicitud.

Este concepto de no establecido del artículo 119 de la LIVA no coincide con el del artículo 84.2, a efectos del sujeto pasivo. Según este último precepto, el estar o no establecido en el territorio de aplicación del IVA español es una cuestión que se define en función de cada operación.

Como se ha explicado anteriormente, para el citado artículo 84.2, un empresario que tenga un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del IVA español y realice (en el primer trimestre del año) desde él una operación sujeta al IVA en dicho territorio se considera establecido respecto de dicha operación. Si ese mismo empresario realiza en ese mismo trimestre una operación sujeta al IVA español desde un establecimiento permanente ubicado fuera de la Península y Baleares, se considerará no establecido a efectos del IVA español respecto de esta operación.

Para el artículo 119 de la LIVA, sin embargo, el empresario anterior, al haber realizado una operación (entrega de bienes o prestación de servicios) en el primer trimestre del año desde el establecimiento permanente ubicado en el territorio de aplicación del IVA español, será un empresario establecido, que habrá de recuperar el IVA español soportado en el trimestre por la vía normal de las deducciones.

En definitiva, el concepto de “*establecido*” del artículo 84.2 de la LIVA servirá para determinar el sujeto pasivo y el del artículo 119 para determinar si el empresario puede o no aplicar el procedimiento especial de las devoluciones regulado en dicho precepto. Si un empresario no tiene la condición de no establecido a los efectos del artículo 119 de la LIVA, no podrá utilizar el procedimiento de las devoluciones para recuperar el IVA soportado, debiendo entenderse que, en este caso, podrá utilizar el procedimiento general de las deducciones para recuperar ese Impuesto

- **V1987-13, de 12/06/2013**

La consultante es una entidad holandesa, dedicada a la producción y distribución de productos químicos, que dispone de un almacén en el territorio de aplicación del Impuesto en virtud de un contrato de arrendamiento.

Existencia de establecimiento permanente. Intervención del establecimiento. Sujeto pasivo. Obligaciones formales y otras cuestiones detalladas en el cuerpo de la presente contestación

La determinación de cuándo un establecimiento permanente distinto de la sede de actividad interviene en la realización de una operación debe hacerse a la luz del citado Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011. El artículo 53.2 de esta norma establece lo siguiente:

“2. Cuando un sujeto pasivo tenga un establecimiento permanente en el territorio del Estado miembro en que se adeude el IVA, se considerará que dicho establecimiento no interviene en la entrega de bienes o prestación de servicios en el sentido del artículo 192 bis, letra b), de la Directiva 2006/112/CE, a menos que el sujeto pasivo utilice los medios técnicos y humanos de dicho establecimiento permanente para operaciones inherentes a la realización de la entrega imponible de esos bienes o la prestación imponible de esos servicios en dicho Estado miembro, ya sea antes o durante esa entrega o prestación.

Cuando los medios del establecimiento permanente se utilicen exclusivamente para llevar a cabo tareas administrativas auxiliares, tales como la contabilidad, la facturación y el cobro de créditos, no se considerará que dichos medios se hayan utilizado a los fines de una entrega de bienes o una prestación de servicios.

No obstante, en caso de que se expida una factura con el número de identificación a efectos del IVA asignado por el Estado miembro del establecimiento permanente, se considerará que este último ha intervenido en la entrega de bienes o la prestación de servicios efectuada en ese Estado miembro, salvo que existan pruebas que acrediten lo contrario.”.

Por su parte, el artículo 54 del citado Reglamento de Ejecución establece que cuando un sujeto pasivo haya establecido la sede de su actividad económica en el territorio del Estado miembro en que se adeude el IVA, el artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE no será de aplicación, intervenga o no tal sede en la entrega de bienes o la prestación de servicios que efectúe en ese Estado miembro.

De acuerdo con todo lo anterior, el almacén del que la entidad holandesa resulta arrendataria y que se encuentra situado en el territorio de aplicación del Impuesto tiene el carácter de establecimiento permanente. Sin embargo, la entidad holandesa se considerará sujeto pasivo del Impuesto, a través de su establecimiento permanente, solamente en el caso de que dicho establecimiento permanente intervenga en la realización de las correspondientes entregas de bienes o prestaciones de servicios que realice.

En este sentido, como se ha indicado previamente, se considerará que el establecimiento permanente ha intervenido en una determinada entrega o prestación cuando en la factura correspondiente a la misma se haga constar el número de identificación a efectos del Impuesto asignado por la Administración española a dicho establecimiento permanente, salvo que existan pruebas que acrediten lo contrario.

De la información que se desprende del escrito de consulta, se pueden distinguir las siguientes operaciones efectuadas por la consultante:

A) Importación de productos depositados en el almacén español y vendidos desde dicho almacén a clientes españoles. Para la realización de tales operaciones la entidad consultante utiliza el almacén que tiene arrendado en España así como servicios logísticos prestados por la arrendadora y servicios de transporte prestados por otros empresarios o profesionales.

Por tanto, el mencionado almacén sirve para gestionar la recepción y posterior entrega física de la mercancía, a través de medios materiales subcontratados a terceros, por lo que debe entenderse que existe una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, siempre que cuente con un grado suficiente de permanencia, que permite calificarlo como establecimiento permanente.

La consultante utiliza los medios técnicos y humanos de dicho establecimiento permanente para operaciones inherentes a la realización de la entrega imponible de esos bienes, ya sea antes o durante esa entrega. En consecuencia, hay que entender que el establecimiento permanente interviene en la realización de las entregas citadas.

En estas circunstancias cabe concluir que en las entregas de bienes objeto de consulta, al ser realizadas por una entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto, el sujeto pasivo será el establecimiento permanente de la consultante, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 84, apartados uno.1º y dos, de la Ley 37/1992.

B) Compra de productos a una entidad filial establecida en el territorio de aplicación del Impuesto para su posterior venta a clientes establecidos en dicho territorio y en otros Estados miembros de la Unión Europea.

Los productos son enviados desde los propios almacenes de su filial a sus distintos clientes, subcontratando para ello con distintos transportistas.

En estas circunstancias, las operaciones de venta de mercancías se llevan a cabo, exclusivamente, entre la entidad holandesa y el cliente correspondiente, sin intervención en absoluto del almacén situado en España.

Por tanto, cabe concluir lo siguiente:

- Con respecto a las entregas interiores efectuadas por la consultante a otros empresarios o profesionales, al ser realizadas por una entidad no establecida en el territorio de aplicación del Impuesto, el sujeto pasivo será el destinatario de la entrega al tener tales entregas como destinatarios a empresarios o profesionales establecidos en el mismo, tal y como así establece el artículo 84.Uno.2º.a) de la Ley 37/1992.

- Con respecto a las entregas interiores efectuadas por la consultante a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales el sujeto pasivo será la entidad consultante, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 84.Uno. 1º y 2º.a).c') de la Ley 37/1992.

C) Compra de productos a una entidad filial establecida en el territorio de aplicación del Impuesto para su posterior venta a clientes establecidos en dicho territorio y en otros Estados miembros de la Unión Europea.

A diferencia del caso B) anterior, la entidad filial arrienda a la entidad consultante una parte de su planta de producción para que esta última lo pueda utilizar como almacén de mercancías. Asimismo, la filial prestará a la consultante ciertos servicios de depósito y logísticos. Todas estas operaciones se efectúan a cambio de la correspondiente contraprestación con un valor plenamente identificable al valor de mercado.

Al igual que en el caso A) anterior, el mencionado almacén sirve para gestionar la recepción y posterior entrega física de la mercancía, a través de medios materiales subcontratados a terceros por lo que debe entenderse que existe una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, siempre que cuente con un grado suficiente de permanencia, que permite calificarlo como establecimiento permanente.

Asimismo, la consultante utiliza los medios técnicos y humanos de dicho establecimiento permanente para operaciones inherentes a la realización de la entrega imponible de esos bienes, ya sea antes o durante esa entrega, por lo que hay que entender que el establecimiento permanente interviene en la realización de las entregas citadas.

En estas circunstancias cabe concluir que en las entregas de bienes objeto de consulta, al ser realizadas por una entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto, el sujeto pasivo será el establecimiento permanente de la consultante, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 84, apartados uno.1º y dos, de la Ley 37/1992, tanto cuando se trate de entregas interiores como de entregas intracomunitarias de bienes.

D) Compra de productos a una entidad filial establecida en el territorio de aplicación del Impuesto para su posterior venta a clientes establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea. No obstante, a diferencia del caso anterior, la entidad filial pone los bienes a disposición de la consultante en el Estado miembro de destino, sin que intervenga, por tanto, el almacén que la consultante tiene en las instalaciones de la filial.

En este caso, se trataría de una entrega intracomunitaria de bienes efectuada desde el territorio de aplicación del Impuesto por la entidad filial, con la consecuente adquisición intracomunitaria de bienes efectuada por la entidad consultante en el Estado miembro de destino. La entidad consultante no sería, por tanto, sujeto pasivo de dichas entregas intracomunitarias

E) Adquisiciones intracomunitarias de bienes procedentes de empresas establecidas en otros Estados miembros y con destino a la entidad consultante en el territorio de aplicación del Impuesto transportándose los bienes directamente a sus clientes sin pasar por el almacén que la consultante tiene en España.

En estas circunstancias, las operaciones de compra de mercancías (adquisiciones intracomunitarias de bienes) se llevan a cabo, exclusivamente, entre la entidad holandesa y los proveedores y clientes correspondientes sin intervención en absoluto del almacén situado en España.

La entidad consultante realiza, por tanto, adquisiciones intracomunitarias de bienes y, posteriormente, entregas interiores.

Con respecto a las entregas interiores efectuadas por la consultante a otros empresarios o profesionales, al ser realizadas por una entidad no establecida en el territorio de aplicación del Impuesto, el sujeto pasivo será el destinatario de la entrega al tener como destinatarios a empresarios o profesionales establecidos en el mismo, tal y como así establece el artículo 84.Uno.2º.a) de la Ley 37/1992.

Con respecto a las entregas interiores efectuadas por la consultante a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales, el sujeto pasivo será la entidad consultante por aplicación de lo dispuesto en el artículo 84.Uno. 1º de la Ley 37/1992.

Cabe aclarar que tales adquisiciones intracomunitarias de bienes no resultarán exentas por aplicación del artículo 26.Cuatro de la Ley 37/1992 dado que la entidad consultante realiza en el territorio de aplicación del Impuesto operaciones que impiden aplicar el régimen especial de devoluciones previsto en el artículo 119 de la misma Ley.

Por otro lado, en el caso, planteado en el escrito de consulta, de que los bienes fueran puestos a disposición de la entidad consultante por lo proveedores en el Estado miembro de origen de la misma y el envío a España a los distintos clientes se realizara por la propia consultante nos podríamos encontrar ante los siguientes supuestos:

a) Adquisición intracomunitaria de bienes efectuada por cada uno de los clientes que sean empresarios o profesionales o personas jurídicas que no actúan como tal, como así dispone el artículo 13 de la Ley del Impuesto.

En este sentido, el artículo 15.Uno de la misma Ley dispone que “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.”.

b) Operación asimilada a una adquisición intracomunitaria de bienes con una entrega interior posterior por parte de la consultante a sus clientes. En este sentido, el apartado 2 del artículo 16 de la Ley del Impuesto, establece que se consideran operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes a título oneroso:

“2º. 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.”.

La aplicación de uno u otro escenario dependerá de cuándo se produzca la puesta a disposición de las mercancías y del traspaso de la asunción del riesgo sobre las mismas, así como de si se produce o no, con carácter previo de la entrega de los productos a sus clientes, una afectación a las actividades desarrolladas por la consultante en el territorio de aplicación del Impuesto, lo cual sucederá, por lo que al objeto de consulta se refiere, cuando sean depositados en los almacenes que la consultante utiliza en dicho territorio previamente a su entrega a los clientes. De esta forma, si los bienes son depositados en los almacenes que la consultante tiene en España y posteriormente se envían a los clientes, nos encontraremos en el caso b), mientras que si se destinan directamente a los almacenes de sus clientes, parece que nos encontraríamos en el caso a) anterior.

En este mismo sentido se ha manifestado este Centro Directivo, entre otras, en su contestación a consulta con número de referencia V0611-13, de 27 de febrero. En ella se manifestaba, en particular, lo siguiente:

“Consecuentemente con la jurisprudencia del Tribunal Europeo y con lo establecido en la doctrina de este Centro Directivo, entre otras consultas cabe citar la V2730-07 de 20 de diciembre de 2007, cabe concluir que la operación consultada - en la que los envíos desde Alemania se realizan a los almacenes del cliente final y en la que, también el cliente, desde el momento de la recepción, asume el riesgo sobre el producto depositado y dispone del mismo para su uso industrial o comercial, sin que su poder de disposición sobre las mercancías tenga limitación alguna, al menos esencial - constituye a juicio de este Centro Directivo una entrega intracomunitaria en Alemania de la que será sujeto pasivo la empresa germana y una adquisición intracomunitaria de bienes de la que será sujeto pasivo el cliente español, sin perjuicio de que la transmisión de la propiedad se pueda posponer en el tiempo. La consultante alemana no realizará, pues, una operación asimilada a una adquisición intracomunitaria de bienes en el territorio de aplicación del Impuesto.”.

ENTREGA DE BIENES INTRACOMUNITARIAS.

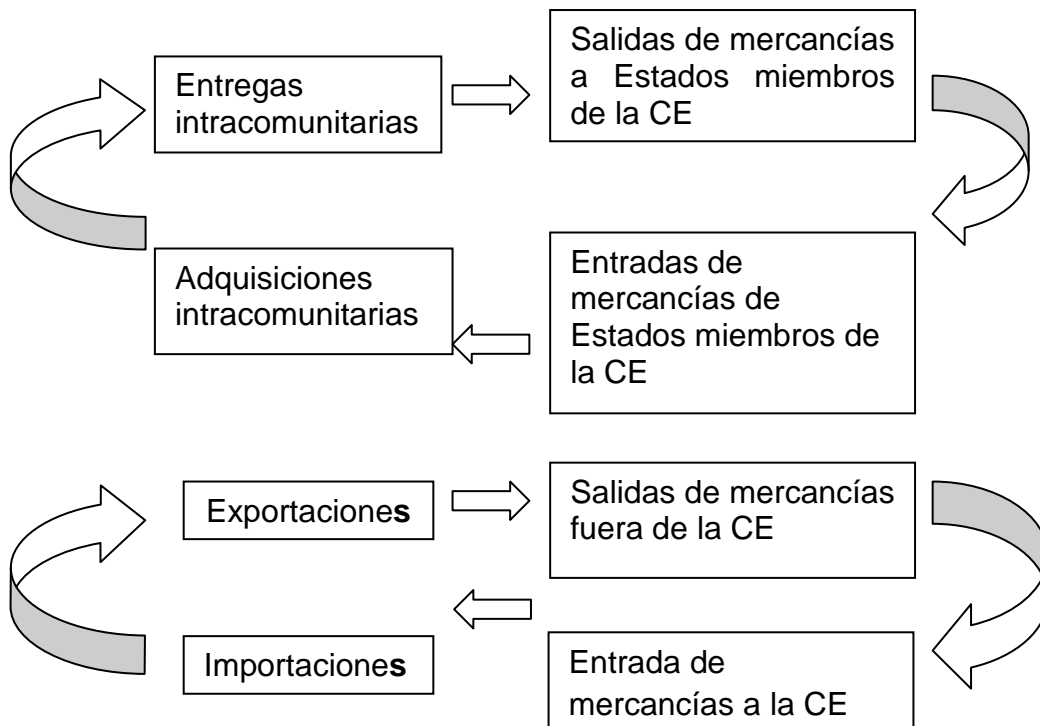
REGLAS DE LOCALIZACIÓN EN LAS ENTREGA DE BIENES.

El artículo 68 de la Ley del IVA, considera realizadas en el territorio de aplicación del impuesto:

- Las entrega de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.
- Las entrega de bienes que deban ser objeto de expedición o transporte, cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio.
- Las entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición cuando la instalación se ultime en el mencionado territorio.
- Las entregas de bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio.

Junto a estas reglas generales, se consagran reglas especiales para determinados supuestos: entregas de bienes objeto de impuestos especiales, entregas de inmuebles y venta a distancia.

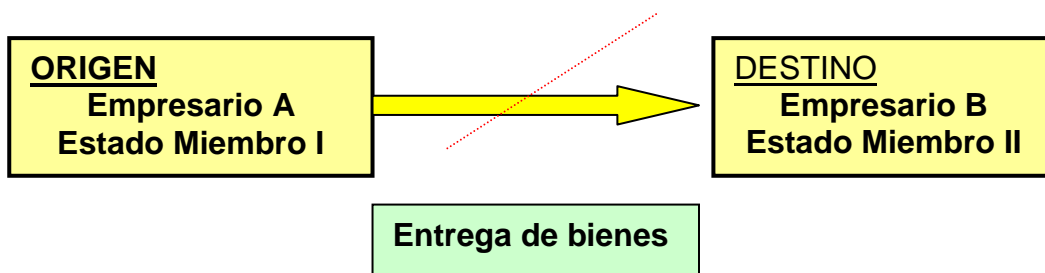
El estudio del IVA, en las operaciones de tráfico internacional exige hacer referencia separada de las operaciones intracomunitarias (realizadas entre Estados comunitarios), respecto de las exportaciones o importaciones (reservados para operaciones realizadas con Estados *terceros*), así como de las operaciones asimiladas a ellas.



Con respecto a las operaciones intracomunitarias, se establece desde 1.993 un régimen transitorio, debido a algunos problemas estructurales en algunos Estados Miembros, así como a las diferencias entre los tipos impositivos existentes.

En el Mercado Interior comunitario, y durante el régimen transitorio, los intercambios de bienes se desdoblán en:

- 1.- Una entrega de bienes en *origen*.
- 2.- Una adquisición de bienes en *destino*.



ENTREGAS / ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS.

Existen **cuatro** principios fundamentales:

- 1.- Tributación en **destino**,
(a la adquisición)
- Ambos (transmitente y adquirente), sean sujetos pasivos del IVA.
- El transmitente *consigne* en factura el NIF del adquirente.
- Se acredite el transporte de las mercancías desde un Estado Miembro al otro.

↓

Ello implica:

Entrega exenta en origen (exención *plena*)

Adquisición sujeta y no exenta en destino.

- 2.- En otro caso: → tributación en **origen**.
↓
(Tributa la entrega, no ocurre hecho imponible a la adquisición)
(incumplimiento de algún requisito, ventas a “particulares”...)
- 3.- Entrega de vehículos nuevos → Estado Miembro del adquirente.
- 4.- Bienes acogidos al régimen especial de objetos de arte, bienes usados, objetos de colección,... → Estado de **origen**.

En las adquisiciones intracomunitarias sujetas y no exentas, el adquirente debe declarar y liquidar la cuota de IVA devengada correspondiente a la adquisición, pudiendo deducirse la cuota de IVA como *soportado deducible*, siempre que el régimen de deducciones se lo permita, y cumpla los requisitos formales correspondientes a las deducciones, así como los que se señalan a continuación.

Con respecto a los requisitos exigidos por la Directiva Comunitaria para determinar que las entregas intracomunitarias estén sujetas y exentas del IVA, sobre la acreditación del transporte, y sobre la consignación del NIF del destinatario en la factura emitida por el vendedor, se van a realizar las matizaciones que se efectúan a continuación. En todo caso debe tenerse presente que, se trata de requisitos, ambos, que condicionan la exención en la entrega intracomunitaria, de modo que, de no cumplirse, la venta realizada estaría sujeta al IVA en origen.

1.- Consignación en la factura expedida por el vendedor, del NIF IVA intracomunitario correcto del adquirente.

El NIF/IVA específico intracomunitario se caracteriza por la existencia de un prefijo propio de cada E.M. (en el caso de España, ES). Este documento es fundamental. El vendedor español aplica la exención siempre que el adquirente le muestre un NIF/IVA de otro estado Miembro, y siempre que pueda acreditar el transporte de bienes a un estado distinto de España, sin necesidad de tener que averiguar la condición del comprador. Ahora bien, el vendedor español, para poder aplicar la exención, ha de asegurarse de la autenticidad del NIF/IVA intracomunitario suministrado. Esta comprobación puede efectuarse a través de Internet, o por medio de la AEAT. La consecuencia de consignar un NIF incorrecto en factura, estriba en la exigencia por parte de la autoridad fiscal de la cuota devengada en origen.

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.

La sentencia **Vogtländische Straben, 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 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 empresario 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,

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 empresario 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.

En este punto, conviene recordar el criterio revisado por el TEAC en la Resolución 17/10/2013, en la que, siguiendo la doctrina del TJUE, no puede supeditarse la exención de la entrega intracomunitarias de bienes al mero cumplimiento de requisitos formales, y que solamente cabe denegar la exención cuando el incumplimiento de las obligaciones formales impida la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales.. de modo que, si la acreditación llegase a través de otros medios de prueba, resulta improcedente denegar la exención por no haber aportado el número de operador intracomunitario.

El Registro de operadores intracomunitarios está formado por las personas y entidades a los cuales se les reconoce el NIF/IVA intracomunitario,

2.- Respecto al transporte intracomunitario.-

Los bienes expedidos deben salir del estado Miembro donde se efectúa la entrega, y el vendedor debe estar en condiciones de acreditar dicho transporte. En el artículo 13 del Reglamento del IVA se mencionan los requisitos necesarios para esa acreditación. La jurisprudencia en este sentido, al igual que la doctrina administrativa ha sido contundente al respecto. Como prueba se reproducen fragmentos de la Sentencia del Tribunal Superior de Andalucía, de fecha 18 de junio de 2002:

(...)Las ventas eran despachadas y expedidas por la actora, haciéndose el transporte a cargo de los compradores, no se repercutió el IVA.

La inspección concluye que no se ha demostrado la realización del transporte.

La cuestión base del litigio es el de la consideración por parte de la Administración que no se ha producido el transporte de un país a otro, puesto que no se ha demostrado por parte de la actora dicho transporte, por lo que al faltar el elemento esencial del traslado no ha lugar a la exención por tales entregas.

Para la parte actora, sí concurren los requisitos para la exención. La empresa contabilizó correctamente las operaciones y las declaró en tiempo y forma a las autoridades fiscales. Las mercancías vendidas fueron puestas a la disposición de los vendedores en el propio almacén, desde una vez pagadas en efectivo se expidieron con destino a Portugal, corriendo el transporte por cuentas de los compradores y resultándole de imposible verificación el que estos desviarán las mercancías hacia otros lugares, resultando poco menos que imposible la prueba de su transporte y llegada efectiva a su destino.

(...)

La Sala, a pesar del esfuerzo dialéctico de la parte actora, de modo alguno puede concluir como esta pretende. Nos ha de llevar a concluir, sin resquicio, en la necesidad del transporte de las entregas de bienes de un país a otro, o para el traslado, que ha de ser efectivo y real para tener derecho a la exención.

Resulta requisito esencial para la exención el efectivo y real transporte de la mercancía, efectividad del traslado de un país intracomunitario a otro.

El sujeto pasivo del impuesto es el transmitente. Por lo que el mismo al que corresponde justificar o acreditar los elementos determinantes de la exención, cuando el transporte es a cargo del vendedor siempre queda pruebas como contratos, facturas,...cuando el transporte corre a cargo del comprador, y no va a tener acceso directo a facturas y contratos; es obligación del mismo procurarse los documentos que acrediten la efectividad del transporte, puesto que este se constituye en requisito insoslayable, y es el sujeto pasivo que solicita la exención el que debe de estar en condiciones, pues al mismo incumbe, de probar dicho elemento. No le bastaba con acreditar sólo la expedición de las mercancías como pretende, sino que le correspondía la carga de la prueba y al carecer de justificante alguno del que derivar la realidad del transporte, debe soportar las consecuencias de la duda”.

La **normativa comunitaria** como se ha mencionado, se manifiesta contundente reiteradamente en este mismo sentido. No obstante existe la Sentencia del TJCE, de 27-09-2007 asunto C-409-04, en el que niega que pueda exigírsele el IVA devengado por la entrega, al proveedor que actúa de buena fe presentando pruebas que, a primera vista justifican del derecho a la exención en la entrega intracomunitaria de bienes, cuando las pruebas resultan ser falsas, siempre que no hubiese participado en la fraude fiscal.

Asimismo, señala esta Sentencia que, el hecho de que el adquirente declare la operación, a las autoridades fiscales de su E.M. de destino, en la correspondiente declaración recapitulativa, podría ser una prueba adicional de que los bienes han abandonado el E.M. del proveedor, pero en ningún caso constituye una prueba de una entrega intracomunitaria exenta.

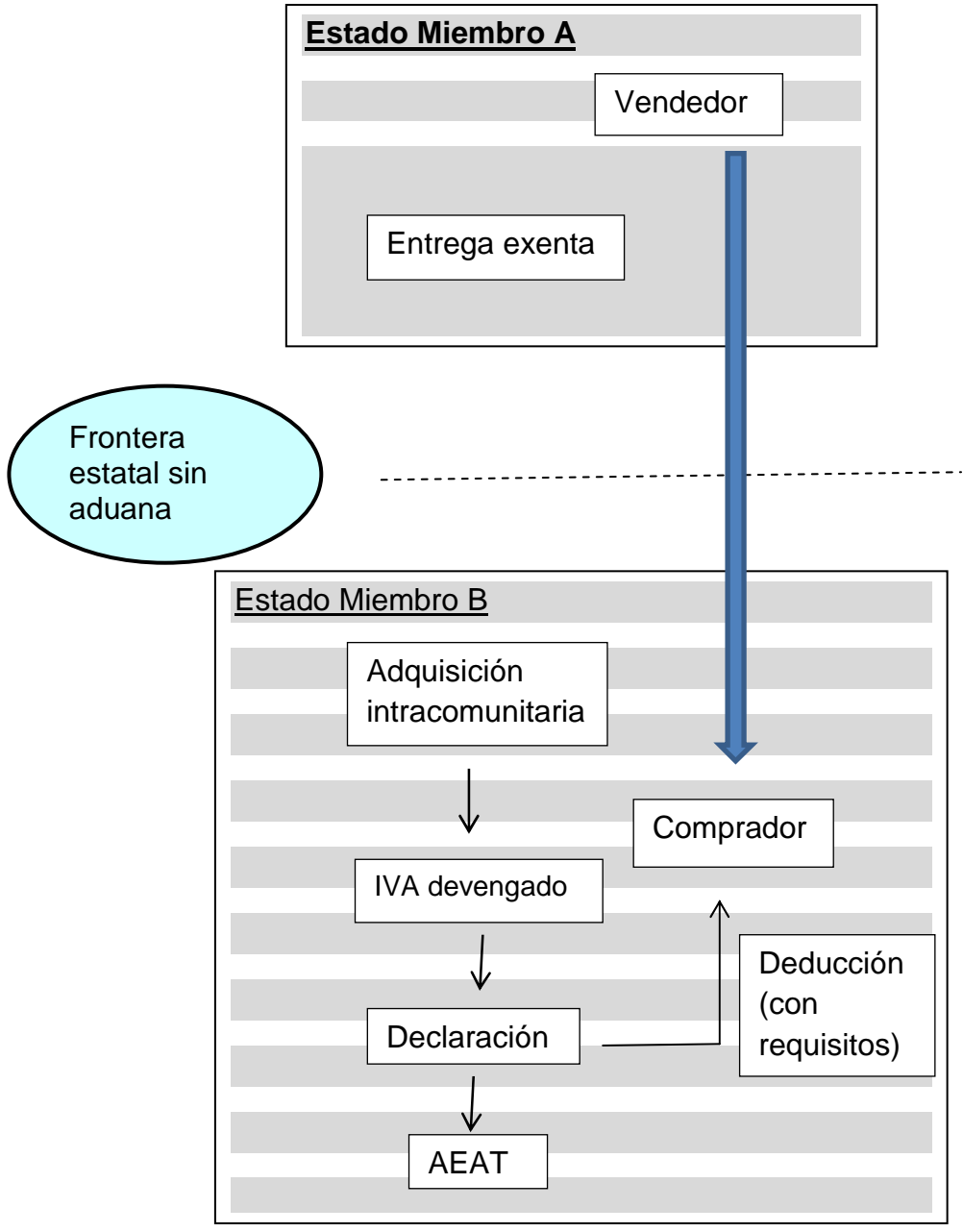
Existen las Sentencias de la Audiencia Nacional, de fechas 22 de mayo y 17 de junio de 2009 que se alinean con este mismo criterio.

—> El art. 16 del Rgto. UE/282/2011, dispone simplemente que cuando se produzca una adquisición intracomunitaria de bienes en un Estado miembro, éste deberá gravarla, aun cuando por error se haya gravado también la entrega intracomunitaria (que estaba en realidad exenta) efectuada en el Estado miembro de origen. En estos casos, la corrección de la doble imposición sólo puede venir dada por la rectificación de la repercusión errónea efectuada en el Estado miembro de origen. En tal caso, en tal caso, sólo el empresario que repercutió indebidamente el impuesto puede solicitar de la Hacienda Pública su devolución, mientras que el empresario no establecido sólo puede ejercer una acción de derecho civil contra aquel que repercutió indebidamente el tributo para recuperar el importe indebidamente pagado.

- **V1978-13, de 12/06/2013; V2080-13, de 21/06/2013**

Una empresa pregunta acerca de la prueba del transporte en las operaciones intracomunitarias.

Por lo que se refiere a la valoración de las pruebas, hay que señalar 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, y por consiguiente, esta Dirección General no puede pronunciarse acerca de los medios de prueba admisibles para justificar el transporte de las mercancías al país vecino, objeto de consulta, ya que no todos están contemplados de forma explícita en la Ley del Impuesto ni en las normas dictadas en su desarrollo, constituyendo los enunciados en el artículo 13 del Reglamento una descripción no excluyente y una lista no cerrada de los mismos.



Exenciones en adquisiciones intracomunitarias

El artículo 26 prevé determinadas exenciones aplicables a las siguientes adquisiciones intracomunitarias:

- 1º.- De bienes cuya entrega en el territorio de aplicación del impuesto hubiera estado no sujeta o exenta.
- 2º.- De bienes cuya importación hubiera estado exenta.
- 3º.- Aquellas que afectan a las denominadas operaciones triangulares del comercio internacional.
- 4º.- De bienes que determinarían el derecho a la devolución total del impuesto devengado al adquirirse por personas no establecidas en el ámbito especial de aplicación del impuesto.

Adquisiciones intracomunitarias “no sujetas”

Estas operaciones tienen como consecuencia la tributación **en origen**. Por tanto, se trata de entrega de bienes que tributan por el IVA en el estado Miembro donde se realiza la entrega, no tributando la adquisición. (**Artículo 14 Ley del IVA**).

Cuando cumplan el requisito de que sus adquisiciones intracomunitarias el año anterior no hubiesen superado 10.000 euros sin incluir el IVA devengado en el Estado que realizó la entrega, no estarán sujetas las siguientes operaciones:

- * Adquisiciones relacionadas con la actividad desarrollada en el REAGP (Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca).
- * Quien sólo realice operaciones sin derecho a deducción (ni parcial) del IVA; es decir, operaciones exentas sin derecho a deducción, como un médico.
- * Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, como un Ayuntamiento.

Si se supera este límite, las adquisiciones intracomunitarias que realicen estarán sujetas a partir de esta cuantía, incluida la operación en que se superó, debiendo ponerlo en conocimiento de quien realiza la entrega a los efectos de que no le repercuta el IVA del Estado miembro de procedencia de las mercancías.

Pueden renunciar (mod. 036) a tributar en el extranjero y hacerlo en España como una adquisición intracomunitaria sujeta. (Renuncien a la no sujeción). Vincula un plazo de 2 años.

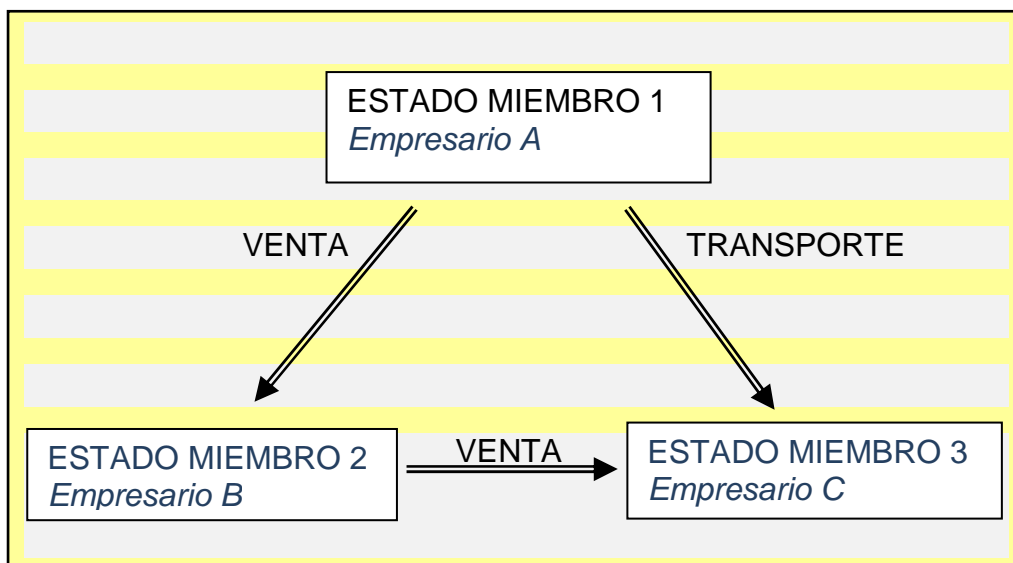
En consonancia con lo anterior, a los contribuyentes que tributen en origen por “*adquisiciones intracomunitarias no sujetas*” no se le otorga, en el Estado miembro en que desarrolla su actividad, un NIF/IVA. De esta manera, cuando efectúe adquisiciones en otros Estados miembros, se verá en la imposibilidad de comunicar un NIF intracomunitario al proveedor y éste repercutirá el IVA del Estado de origen.

Este esquema tan claro se ha complicado a partir de 1 de enero de 2010, debido a que, desde esa fecha, cuando estos contribuyentes prestan servicios intracomunitarios o cuando recibe servicios intracomunitarios, deberá solicitar y deberá otorgársele un NIF/IVA del Estado desde el que presta, o en el que recibe, los servicios. Ya un «empresario sin NIF/IVA», sino que tiene tal NIF/IVA, y el problema se plantea a la hora de decidir qué trascendencia tiene este hecho respecto de las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas.

Este es el problema que se resuelve en el art. 4 del Reglamento UE/282/2011, que en definitiva establece que este tipo de contribuyentes (que tiene un NIF/IVA por los servicios intracomunitarios prestados o recibidos y que está obligado a comunicar dicho NIF/IVA al proveedor de servicios intracomunitarios) no ha de comunicar dicho NIF/IVA al proveedor intracomunitario de bienes. Siendo esto así, la situación respecto de las transacciones intracomunitarias que tienen por objeto bienes adquiridos por estos contribuyentes, seguirá siendo la misma: no sujeción de la adquisición intracomunitaria.

Además, dicho precepto establece una regla práctica para el caso en que estos contribuyentes hubieran comunicado al proveedor intracomunitario de bienes su NIF/IVA: en tal supuesto, se entenderá que han optado por tributar en destino por las adquisiciones intracomunitarias realizadas, tanto para la adquisición concreta en que se ha comunicado el NIF/IVA, como para todas las demás efectuadas en el mismo año civil y en el siguiente.

OPERACIÓN “TRIANGULAR”



A vende a B, y este a C. Los bienes por orden de B, se enviarán directamente de A a C. (de Estado Miembro -1 a Estado Miembro-3).

Adquisición intracomunitaria de Estado Miembro –3: Exenta, si cumple para ello los *requisitos siguientes*:

- 1º.- Quien realice la adquisición intracomunitaria en Estado Miembro-3 debe ser un empresario no identificado (B en este caso).
- 2º.- La adquisición intracomunitaria debe realizarse con motivo de una entrega subsiguiente (a C, en estado Miembro –3).
- 3º.- El transporte debe ser de Estado Miembro-1 a Estado Miembro-3. En ninguno debe estar identificado B.

La entrega subsiguiente está gravada, siendo el Sujeto Pasivo (por ISP), C en Estado Miembro-3, siendo ésta la única operación que se grava por el IVA.

Requisitos formales.-

- a) **Declaración recapitulativa.-** Los intermediarios (B) deben hacer constar lo siguiente:
 - NIF que utiliza
 - NIF adquirente –entrega subsiguiente.
 - Importes de cada destinatario.
- b) **Facturas.-**
 - Debe indicarse que se trata de una operación triangular.
 - Debe indicarse el NIF del destinatario de la entrega subsiguiente.

TRANSFERENCIA DE BIENES

(Artículo 9.3 LIVA)

Son envíos de mercancías que un empresario realiza *para sí mismo*, a otro estado Miembro. Tributan en el estado de llegada, como “adquisición intracomunitaria”, en concepto de *autoconsumo*.

Estos autoconsumos estarán exentos según lo dispuesto por el artículo 25.Tres de la Ley del IVA, siempre que se cumplan los requisitos establecidos por el artículo 13.4 del Reglamento del IVA, esto es, deben justificarse el transporte con destino al otro Estado Miembro; tener atribuido un NIF/IVA de ese Estado; y acreditar haber tributado en este Estado.

EXPORTACIÓN INDIRECTA

(Artículo 21.2º LIVA, artículo 9.1.2º RIVA)

Las exportaciones indirectas son aquellas en las que los bienes se transportan fuera de la UE por el adquirente. Están exentas del impuesto las entregas de bienes que se expidan o transporten fuera de la UE por el adquirente no establecido en el territorio IVA o por un tercero en nombre y por cuenta de éste. Los bienes se ponen a disposición del adquirente en el interior del país, siendo de su cuenta y riesgo el transporte a destino. La exención no se extiende a las entregas de bienes a empresarios establecidos en el territorio IVA, aunque estos adquirentes exporten los bienes adquiridos, ya que ello significaría aplicar la exención en la fase anterior a la exportación.

La exención se condiciona a los mismos requisitos que las exportaciones directas y, además, a que las mercancías se presenten por el adquirente en la Aduana de exportación en el mes siguiente a la puesta de dichas mercancías a su disposición. El adquirente deberá presentar también el documento aduanero de exportación (DUA), en el que hará constar la identificación del proveedor (que será quien tenga la condición de exportador) y la referencia a la factura expedida por este último a quien deberá remitir el ejemplar número tres del documento de exportación con la diligencia de la Aduana española o del Estado miembro de salida definitiva de la UE, que será la que servirá al proveedor, principalmente, para justificar la exención.

El incumplimiento de los requisitos exigidos para el disfrute de la exención determina la obligación para el sujeto pasivo (transmitente) de liquidar y repercutir el impuesto al destinatario de las operaciones realizadas y, en todo caso, al ingreso del impuesto como obligado al cumplimiento de la obligación tributaria principal.

- **V0050-13, de 09/01/2013; V0809-13, de 14/03/2013; V1468-13 de 26/04/2013**

La consultante compra unas puertas de madera que sin manipularlas tiene intención de trasladarlas a Argelia. Exención de la entrega interior.

En numerosas Resoluciones de la DGT, entre las que se puede citar las de fechas 15-02-1996, 29-07-1996, 19-07-1996 y 04-12-2002, correspondientes a los expedientes 380/95, 585/96, 1061/95 y 1904-02, que cuando el transporte esté vinculado a la primera entrega de bienes, entre la empresa transmitente inicial y el primer destinatario o adquirente, ambos establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto como en el caso planteado, podrá aplicarse la exención prevista en el artículo 21.1º, antes citada, por tratarse de una exportación.

La vinculación del transporte a la primera entrega de bienes podrá probarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho y fundamentalmente atendiendo a la documentación aduanera de la exportación en la que deberá constar como exportador de los bienes el primer vendedor de los bienes (en quien se inicia la cadena).”.

En el supuesto que en el documento aduanero de salida (DUA) no figurara como exportadora la proveedora de la consultante, la entrega de las puertas resultaría sujeta y no exenta del Impuesto

- **V0953-13 y V0954-12, de 25/03/2013.**

Una empresa vende a otra, ambas residentes en el territorio de aplicación del impuesto, unos equipos y aparatos especiales de Rayos X que se exportan a Cabo Verde. En el contrato también se comprometen a dar la formación necesaria en el manejo de los equipos al personal de Cabo Verde. La formación se imparte en éste último país.

Tributación de los servicios de formación, necesarios para el manejo de los equipos, y que se imparte en Cabo Verde

En el caso objeto de consulta, la entrega de los equipos incluye la formación de los usuarios en el manejo de los mismos. Los servicios de adiestramiento no constituyen un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones la operación principal de entrega del bien. En aras de una interpretación sistemática de las operaciones consultadas debe considerarse que estos servicios son accesorios de la prestación principal, la entrega de equipos y aparatos especiales de Rayos X, y consiguientemente seguirán el régimen jurídico aplicable a dichas entregas y en este caso, al tratarse de una exportación de bienes, resultarán asimismo exentos del Impuesto.

Venta de bienes con instalación o montaje.

(art. 68.Dos.2º LIVA)

Se trata de un supuesto de excepción de Adquisiciones intracomunitarias de Bienes (artículo 13.1.3º Ley del IVA). Las entregas de bienes que deben ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición del adquirente, se entienden realizadas en España cuando una u otro se ultimen en dicho territorio. La regla sólo se aplica cuando la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes entregados.

Se regulan las operaciones de entregas de bienes en las que el proveedor se hace cargo de la instalación o montaje de los mismos, de forma que una vez ultimada aquella los pone a disposición de su cliente. La instalación puede hacerse directamente por el proveedor o por cuenta del cliente, surtiendo los mismos efectos en cuanto a la localización de la operación. Cuando el proveedor ponga a disposición del adquirente los bienes y este se encargue, directamente y por su cuenta, de la instalación de los mismos, no se aplica esta regla especial.

Entrega de bienes a bordo de un buque, avión o tren.-

(artículo 68.Dos.4º LIVA)

El artículo 37 de la Directiva IVA establece reglas particulares de localización para las entregas de bienes realizadas a bordo de un buque, avión o tren que efectúe un trayecto intracomunitario: básicamente, en estos casos las entregas se localizan en el Estado miembro en que se inicia el trayecto en cuestión. Tratándose de viaje de *ida y vuelta*, el de vuelta se considera viaje distinto.

Cuando existen escalas en territorios terceros (ejemplo, crucero Barcelona, Palma de Mallorca, Túnez, Barcelona), esta regla no resulta aplicable. Sólo se aplica cuando el crucero sólo efectúa escalas en territorios comunitarios.

En los trayectos no intracomunitarios, las entregas de bienes producidas a bordo se entienden producidas a bordo se localizan dentro el ámbito espacial en que los bienes son puestos a disposición de los viajeros.

El art.15 del Reglamento UE/282/2011 lo que indica es simplemente que lo que importa, a efectos de la aplicación de dicho artículo 37, es el trayecto realizado por el buque, avión o tren y no el que efectúa cada pasajero concreto, al igual que se indicó anteriormente respecto de los servicios de restauración y catering.

Régimen de las ventas a distancia

(art. 68, apartados tres a seis)

El objeto de este régimen particular (artículos 33 y 34 de la Directiva del IVA), es evitar la tributación en el Estado miembro de origen, de determinadas ventas a distancia. Como tales se consideran las efectuadas sin desplazamiento del comprador al establecimiento del vendedor (por ejemplo, a través de catálogos o anuncios), siendo el comprador un particular o empresario no identificado de un Estado miembro distinto del Estado miembro del vendedor.

Estas ventas, de acuerdo con las reglas generales del régimen transitorio, deben tributar en origen. Esto podría plantear un problema, y es que se generalizaran las ventas por catálogo efectuadas desde los Estados miembros con tipos impositivos más bajos, lo que originaría, a través de este mecanismo de ventas, un desplazamiento de la demanda de la UE hacia dichos Estados miembros.

Para evitarlo, el régimen particular prevé que, superado un determinado volumen de ventas efectuado por un empresario de un Estado miembro para destinatarios de otro Estado miembro (volumen de ventas que se fija por las autoridades de este último Estado, pero que no puede ser inferior a 35.000 euros), se modifica la regla de localización en las entregas, que ya no se entienden efectuadas en el lugar de inicio de la expedición o transporte de los bienes (regla general cuando el adquirente es un consumidor final persona física, o un consumidor final persona jurídica no identificado, o un empresario no identificado) sino en el de destino de los mismos, obligándose al empresario vendedor a identificarse en dicho Estado miembro de destino y atribuyéndole la condición de sujeto pasivo del IVA. El Estado miembro de origen debe dar al vendedor, además, la posibilidad de optar por la tributación en destino de las ventas a distancia que realice para otro Estado miembro, aun cuando no se haya alcanzado el umbral fijado por este último.

Se distinguen dos supuestos: ventas efectuadas desde otros Estado Miembro de la UE con destino a la Península o Islas Baleares) y ventas efectuadas desde la Península o Islas Baleares con destino a otros Estado Miembro de la UE).

Estas entregas se entienden localizadas en el territorio del IVA español (es decir, en destino) cuando se cumplan los requisitos siguientes:

1º. Transporte a la Península o Baleares de los bienes por el vendedor o por su cuenta: si es el adquirente el que compra en otro Estado Miembro y se encarga él mismo de transportar los bienes hasta la Península o Baleares, no se aplica el régimen de las ventas a distancia y procede (dado que el adquirente, por definición, debe ser en este régimen particular necesariamente una persona o entidad no identificada a efectos del IVA) la tributación en origen, es decir, en el Estado Miembro desde el que se expiden los bienes.

2º. Destinatario no identificado: si el destinatario está identificado, la operación se descompone en los dos hechos imposables (entrega intracomunitaria exenta en origen-AIB sujeta y no exenta en destino), con arreglo a las normas generales, consiguiéndose de este modo y sin necesidad de régimen particular alguno, el objetivo de la tributación en destino. Esto significa que el destinatario debe ser un particular persona física, o un particular persona jurídica no identificado, o un empresario o profesional no identificado

3º. Los bienes objeto de venta han de ser distintos de los siguientes:

- medios de transporte nuevos. Para ellos, la tributación en destino se consigue en todo caso mediante la combinación de las reglas generales del régimen transitorio de operaciones intracomunitarias, más la aplicación del régimen particular de los medios de transporte nuevos;

- bienes que son objeto de instalación o montaje en la Península o Baleares, antes de ser puestos a disposición del adquirente en dichos territorios, siempre que el coste del montaje exceda del 15% de la contraprestación de la entrega efectuada y siempre que dicho montaje implique la inmovilización de los bienes entregados. En este caso la simple aplicación de la regla general de localización de la entrega de bienes supone la tributación en destino, sin necesidad de ningún régimen particular a estos efectos;

- bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, cuando se aplique a la entrega el correspondiente régimen especial. En estos casos la tributación en origen viene exigida por la particular forma de determinación de la base imponible (margen de beneficio del revendedor), por lo que no procede la aplicación de un régimen particular que tiene por objeto la localización en destino de las operaciones.

4º. Importe total de las entregas efectuadas por el empresario de que se trate con destino a la Península o Baleares, en las condiciones indicadas en los números anteriores, superior a 35.000 € en el año precedente o, en su defecto, en el año en curso. A efectos de este límite, el importe de la contraprestación de las entregas de bienes no puede fraccionarse.

También puede ocurrir que, sin necesidad de superar dicho límite, el empresario vendedor haya optado, en el Estado Miembro desde el que efectúa las ventas, por tributar en España por las ventas a distancia que haga con destino a nuestro país. Esta opción tiene particular sentido en el caso comentado (ventas con destino a España), dado que los tipos impositivos del IVA en nuestro país son más bajos que en la mayoría de los países europeos.

Tributan en destino las ventas efectuadas desde la Península o Islas Baleares y en las que concurren los requisitos:

- transporte desde la Península o Baleares hasta el otro Em. por el empresario vendedor o por su cuenta;
- destinatario no identificado;
- bienes distintos de los que anteriormente se citaron; y
- volumen de ventas con destino al otro Estado Miembro superior al que se haya fijado por este Estado Miembro (en ningún caso, de acuerdo con la normativa comunitaria, puede ser ese límite superior a 100.000 €, (ver cuadro), o bien opción ejercitada ante la Administración española por la tributación en el Estado Miembro de destino. Esta opción no parece muy lógica, dado que sólo Chipre, Luxemburgo y el Reino Unido tienen un tipo general inferior al de España, por lo que parece razonable que los empresarios españoles aprovechen al máximo la tributación en origen, que les reportará una ventaja competitiva por razones fiscales frente a los empresarios de la mayoría de los demás Estado Miembro

Se expone la información tal y como aparece actualizada a 11-2-2013.

Alemania	-	100.000 €
Austria	-	35.000 €
Bélgica	-	35.000 €
Bulgaria	70.000 BGN	equivalente a 35.791 €
Chipre	-	35.000 €
Dinamarca	280.000 DKK	equivalente a 37.557 €
Eslovenia	-	35.000 €
Estonia	-	equivalente a 35.151 €
Finlandia	-	35.000 €
Francia	-	100.000 €
Grecia	-	35.000 €
Hungría	8.800.000 HUF	equivalente a 32.257 €
Irlanda	-	35.000 €
Italia	-	35.000 €
Letonia	24.000 LVL	equivalente a 34.052 €
Lituania	125.000 LTL	equivalente a 36.203 €
Luxemburgo	-	100.000 €
Malta	-	35.000 €
Países Bajos	-	100.000 €
Polonia	160.000 PLN	equivalente a 40.293 €
Portugal	-	35.000 €
Reino Unido	70.000 GBP	equivalente a 81.843 €
República Checa	1.140.000 CZK	equivalente a 46.570 €
República Eslovaca	-	35.000 €
Rumania	118.000 RON	equivalente a 28.012 €
Suecia	320.000 SEK	equivalente a 36.232 €

En cuanto a los criterios para el cálculo del importe indicado en el cuadro anterior, la normativa de la UE indica que en caso de que en el transcurso de un año natural se rebasen los umbrales previstos, la tributación en destino no afecta a aquellas entregas realizadas a lo largo de ese mismo año natural antes de rebasarse el umbral aplicado por los Estado Miembro y con respecto a las cuales el proveedor no haya ejercido el derecho de opción por la tributación en destino, siempre que, naturalmente, el umbral correspondiente no se hubiera superado durante el año natural anterior.

No obstante, sí procede la tributación en destino respecto de las siguientes operaciones:

- la entrega mediante la cual se haya rebasado el umbral aplicado por los Estado Miembro
- cualquier entrega posterior durante ese año natural;
- las entregas durante el año natural siguiente a aquel en que se haya rebasado el umbral aplicados por los Estado Miembro.

Los vendedores en régimen de ventas a distancia que efectúan tales operaciones desde el territorio de aplicación del IVA español y con destino a otros Estado Miembro tienen la facultad de optar por la tributación en destino aunque por el volumen de sus ventas pudieran aplicar la tributación de origen. Para ello, han de justificar ante la Administración tributaria que las entregas realizadas han sido declaradas en otro Estado Miembro.

La opción debe ser reiterada por el sujeto pasivo una vez transcurridos dos años naturales. En caso contrario queda automáticamente revocada.

Ventas empresariales de otros Estados	de	Destino España	hasta 35.0000 € de ventas de cada empresario	localizadas en origen (salvo opción por tributar en destino)
			más de 35.000 € de ventas de cada empresario	localizadas en España (régimen ventas a distancia)
Ventas empresariales españoles	de	Destino a los demás E.m	hasta el límite fijado por cada E.m	localizadas en España (salvo opción por tributar en destino)
			por encima de dicho límite	localizadas en destino (régimen ventas a distancia)

El art.14 del Rgto. UE/282/2011 se limita a aclarar qué ocurre cuando en el curso de un año natural («n»), un empresario, establecido en un Estado miembro («EM A»), en el cual no ha optado por la tributación en destino de las ventas a distancia realizadas con destino a otros Estados miembros, supera el umbral de ventas a distancia fijado por otro («EM B»). En tal caso:

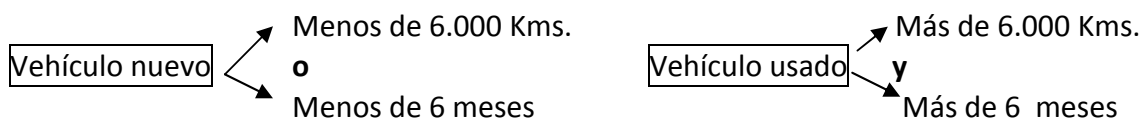
- la tributación en destino procede respecto de la venta en que se supera el umbral y también respecto de las siguientes efectuadas con destino al «EM B» en «n» y en «n+1»;
- no se revisa la tributación (que tuvo lugar en el «EM A») de las ventas a distancia efectuadas con anterioridad durante «n».

Así, por ejemplo, supongamos un empresario francés que efectúa ventas a distancia de prendas de vestir con destino a España. En «n-1», el importe de este tipo de ventas con destino a España ascendió a 25.000 euros. En los once primeros meses de «n» ha efectuado ventas con destino España por importe de 34.500 euros y en diciembre de «n» dos ventas, también con destino España, por importe de 1.000 euros y de 600 euros, respectivamente. El empresario francés no ha optado en Francia por tributar en destino en este tipo de operaciones.

En este caso, y en relación con «n», las ventas efectuadas durante los primeros once meses tributan en Francia. La venta por importe de 1.000 euros realizada en diciembre tributa en España (pues con ella se supera el importe de 35.000 euros fijado a estos efectos por la normativa española) y lo mismo ocurre con la de 600 euros y con todas las demás efectuadas con destino a España en «n+1».

Entrega de vehículos nuevos.

Se consideran «medios de transporte nuevos» los definidos en el artículo 2 de la Directiva del IVA, tratándose de vehículos terrestres con motor, cuando la entrega del mismo se efectúe dentro de los seis meses siguientes a la primera puesta en servicio o cuando el vehículo haya recorrido un máximo de 6 000 kilómetros: basta con que se cumpla una de estas condiciones.



El régimen particular de las entregas intracomunitarias de vehículos nuevos estriba en que se produce una entrega intracomunitaria exenta en origen, y una adquisición gravada en destino, independientemente de la condición de transmitente o adquirente (empresario o consumidor final). La tributación siempre se producirá en destino.

El gravamen en destino de las ventas intracomunitarias de medios de transporte nuevos se justifica porque los tipos impositivos no están totalmente armonizados. Si no existiera este mecanismo de tributación en destino, podría ocurrir que los ciudadanos europeos acudieran a concesionarios de Estados miembros que aplican un tipo «bajo» del IVA (como Luxemburgo o Chipre, que aplican un tipo general del IVA del 15%), en detrimento de los demás (en particular, países como Dinamarca, Suecia o Hungría, que aplican tipos generales superiores).

En el caso de que un particular hubiese efectuado una adquisición de un medio de transporte nuevo, y manteniendo el vehículo tal condición, el “particular” efectuara una entrega intracomunitaria, esta estaría exenta, situándose la tributación en el estado miembro del adquirente. Para evitar la doble tributación, se reconoce al particular transmitente el derecho a la devolución del IVA que había soportado en la adquisición. Esta deducción tiene un límite: no puede superar el IVA que se repercutiría si la entrega no hubiera estado exenta.

El artículo 2 del Rgto. UE/282/2011 aborda una doble problemática:

- A) La primera, se plantea cuando dicha venta va seguida por un traslado de residencia del adquirente.
- B) La segunda, cuando el medio de transporte adquirido, después de enviado al Estado miembro de destino, es reintroducido en el Estado miembro de origen.

Con respecto a la primera de las cuestiones planteadas, parece que hay que entender el art.2.a), que si un residente en el «EM A» adquiere un medio de transporte nuevo en dicho EM, y luego transfiere su residencia a un «EM B», en principio la tributación procederá en «EM A» y no en «EM B», a menos que de las circunstancias concurrentes y de la intención del adquirente, manifestada a través de elementos objetivos, resulte claro que en el momento de la adquisición del medio de transporte éste conocía ya el futuro traslado de residencia, siendo su intención utilizar el medio de transporte, de forma estable o definitiva, en el «EM B». En este último caso, procederá el gravamen de la adquisición intracomunitaria del medio de transporte en el «EM B» (y, en su caso, la correlativa rectificación de la repercusión efectuada en el «EM A»).

En cuanto a la segunda situación planteada, el apartado b) del artículo 2 de Reglamento indica que cuando un consumidor final ha pagado en el «EM B» el IVA correspondiente a la adquisición intracomunitaria de un medio de transporte nuevo adquirido en el «EM A» (en el cual se aplicó la exención propia de las entregas intracomunitarias de bienes), tal situación se mantiene fija e inmutable aun cuando en un momento posterior el medio de transporte sea reintroducido en el «EM A». Esto es, en este caso no se anula la tributación que tuvo lugar en destino, ni se procede a gravar la operación (como nueva adquisición intracomunitaria) en el Estado miembro de origen.

DEVOLUCIONES A EMPRESARIOS O PROFESIONALES NO ESTABLECIDOS EN EL ESTADO MIEMBRO DE LA UE EN QUE SOPORTAN EL IVA.-

(Artículos 117 bis, 119 y 119 bis LIVA, y 30 ter, 31 y 31 bis RIVA.)

Los empresarios o profesionales, establecidos o no en la UE, puedan recuperar el IVA soportado por las adquisiciones efectuadas en un Estado Miembro de la UE, siempre que los bienes y servicios por cuya adquisición se soportaron las cuotas se empleen en sus actividades empresariales o profesionales. La recuperación del impuesto soportado se sigue articulando por vía de devolución. Dicha solicitud de devolución ha de presentarse a las autoridades del Estado miembro en el que está establecido el empresario solicitante, y no en el Estado miembro en el que se hubieran soportado las cuotas, si bien las autoridades del Estado miembro en el que se soportaron las cuotas siguen siendo las responsables de efectuar la devolución.

El procedimiento de devolución se articula íntegramente por vía electrónica.

→ Deben distinguirse distinguir tres supuestos distintos:

1º. Solicitudes de devolución de empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del IVA español correspondientes a cuotas soportadas en Estado miembro distintos de España (artículos 117 bis de la LIVA y 30 ter del RIVA).

2º. Solicitudes de devolución de cuotas del IVA español soportadas por empresarios no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, pero establecidos en el resto de la UE, Canarias, Ceuta o Melilla (artículos 119 LIVA y 31 del RIVA)

3º. Solicitudes de devolución de cuotas del IVA español soportadas por empresarios no establecidos en la UE ni en Canarias, Ceuta o Melilla (artículo 119.bis LIVA, y 31 bis del RIVA)

1º. Solicitudes de devolución de empresarios o profesionales establecidos en el TAI, correspondientes a cuotas soportadas en otros Estados miembros distintos de España.-

Se ha articulado un sistema, de *ventanilla única*, de manera que aun cuando se mantiene el sistema de devolución efectuada por el Estado Miembro donde se soportaron las cuotas, se permite al empresario presentar la solicitud de devolución en su Estado Miembro de establecimiento, lo que supone una evidente simplificación para este en comparación con la situación anterior.

La solicitud de devolución se presenta por vía electrónica a través del formulario modelo 360, dispuesto al efecto en el portal electrónico de la AEAT. Dicho órgano ha de informar sin demora al solicitante de la recepción de la solicitud por medio del envío de un acuse de recibo electrónico y decidirá su remisión por vía electrónica al Estado miembro en el que se hayan soportado las cuotas, en el plazo de 15 días contados desde dicha recepción.

No obstante, se notifica por vía electrónica al solicitante de que no procede la remisión de su solicitud cuando, durante el periodo al que se refiera, concurra cualquiera de las siguientes circunstancias

- que no haya tenido la condición de empresario o profesional actuando como tal;
- que haya realizado exclusivamente operaciones que no originen el derecho a la deducción total del Impuesto;
- que realice exclusivamente actividades que tributen por los regímenes especiales de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia.

El solicitante debe estar inscrito en el servicio de notificaciones en dirección electrónica para las comunicaciones que realice la AEAT relativas a estas solicitudes de devolución.

El formulario modelo 360 de «Solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto», aprobado por el artículo 1 de la, OM EHA/789/2010, ha de ser presentado obligatoriamente por vía telemática a través de Internet, por los empresarios o profesionales que estén establecidos en el territorio de aplicación del IVA español para solicitar la devolución de las cuotas soportadas por adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas en la Comunidad, con excepción de las realizadas en dicho territorio. También han de utilizar este formulario los empresarios o profesionales establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, para solicitar la devolución de las cuotas soportadas por adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas en el territorio de aplicación del IVA español.

La presentación de la solicitud puede ser efectuada bien por el propio solicitante o bien por un tercero que actúe en su representación, conforme al procedimiento previsto la propia Orden de aprobación del formulario, a través de la dirección electrónica <https://www.agenciatributaria.gob.es>.

El plazo para la presentación de la solicitud de devolución se inicia el día siguiente al final del período de devolución y concluye el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refiera.

2º. Solicitudes de devolución de cuotas del IVA español soportadas por empresarios no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, pero establecidos en el resto de la UE, Canarias, Ceuta o Melilla

A estos efectos, se consideran no establecidos en el TAI, los empresarios o profesionales que, siendo titulares de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realicen desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios durante el periodo a que se refiera la solicitud.

Los solicitantes (establecidos en la UE o en Canarias, Ceuta o Melilla) de estas devoluciones (que deben presentarse por vía electrónica a través del portal electrónico dispuesto al efecto por el Estado miembro en el que estén establecidos) deben reunir las siguientes condiciones durante el periodo al que se refiera su solicitud:

1º. No haber realizado en el territorio de aplicación del IVA español entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al mismo distinto de las que se relacionan a continuación:

- entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del IVA sean sus destinatarios, por inversión del sujeto pasivo;
- servicios de transporte y sus servicios accesorios que estén exentos del IVA.

3º. No ser destinatarios de entregas de bienes ni de prestaciones de servicios respecto de las cuales tengan la condición de sujetos pasivos por aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

Por tanto, los empresarios no establecidos en el TAI, pero que estén establecidos en el resto de la UE, Canarias, Ceuta o Melilla, que realicen cualesquiera operaciones, entregas o servicios, respecto de las cuales no resulten ser sujetos pasivos del impuesto, pueden recuperar el IVA que hayan soportado en el TAI a través de este procedimiento especial de devolución.

Si los empresarios anteriores realizasen operaciones en nuestro territorio por las que resulten ser sujetos pasivos del impuesto, deben utilizar, para recuperar las cuotas soportadas en el territorio IVA, el régimen general de deducciones. Esto ocurre, por ejemplo, en el caso de empresarios o profesionales no establecidos que resultan ser sujetos pasivos por aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo. En tal caso, no podrán recurrir al procedimiento de devolución del artículo 119 de la LIVA y deberán recuperar el IVA soportado por la vía normal de las deducciones.

4º. Cumplir con la totalidad de los requisitos y limitaciones establecidos en la LIVA para el ejercicio del derecho a la deducción (limitaciones a la deducibilidad de las cuotas soportadas).

5º. Destinar los bienes adquiridos o importados o los servicios de los que hayan sido destinatarios en el territorio de aplicación del IVA español a la realización de operaciones que originen el derecho a deducir en el Estado miembro en donde estén establecidos y en función del porcentaje de deducción aplicable en dicho Estado.

En el artículo 31 del RIVA se recogen los requisitos, plazos, contenido e información que deben contener la solicitud.

3º. Solicitudes de devolución de cuotas del IVA español soportadas por empresarios no establecidos en la UE ni en Canarias, Ceuta o Melilla

Los solicitantes deben nombrar con carácter previo un representante residente en el territorio de aplicación del IVA español que ha de cumplir las obligaciones formales o de procedimiento correspondientes y que responderá solidariamente con aquellos en los casos de devolución improcedente. La Hacienda Pública puede exigir a dicho representante caución suficiente a estos efectos. Dichos solicitantes deben estar establecidos en un Estado en que exista reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del IVA español, Canarias, Ceuta y Melilla. La solicitud se efectúa por vía electrónica, Modelo 361.

Los requisitos, plazos, contenido e información que deben contener la solicitud, vienen recogidos en el artículo 31 del RIVA.

Con carácter previo a la presentación de la solicitud han de remitirse al órgano competente de la AEAT, por correo certificado, los siguientes documentos:

1) Certificación, expedida por las autoridades competentes del Estado donde esté establecido el solicitante, en la que se acredite que realiza en el mismo, actividades empresariales o profesionales sujetas al IVA o a un tributo análogo durante el período al que se refiera la solicitud.

2) Poder de representación original otorgado ante fedatario público a favor de un representante que sea residente.

Los solicitantes deben estar establecidos en un Estado en que exista reciprocidad (acordada por la DGT, mediante Resolución) de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del IVA español, Canarias, Ceuta y Melilla.

El reconocimiento de la reciprocidad de trato se hace por Resolución del Director General de Tributos. En cualquier caso, la autorización de la devolución del impuesto queda condicionada al estricto cumplimiento de los requisitos y procedimientos previstos en los artículos 119 de la Ley y 31 de su Reglamento. Habrá que estar, además, al contenido de cada reconocimiento para determinar su alcance.

Así:

Canadá: Sólo existe reciprocidad respecto a los servicios de reparación y alojamiento, y suministro de repuestos que se utilicen en el desarrollo de actividades empresariales. La devolución sólo procede respecto de las solicitudes que se presenten a partir del 16.5.1994.

Japón: La autorización de devolución sólo procede respecto de las solicitudes que se presenten a partir del 10.9.96, sin que se pueda aplicar retroactivamente dicho reconocimiento y siempre que se refiera a cuotas soportadas después de la citada fecha.

Mónaco: Se reconoce la reciprocidad excepto respecto de las cuotas soportadas por servicios de hostelería, restauración, desplazamientos, espectáculos, recepciones y análogos, aunque se utilicen en el desarrollo de actividades empresariales. Las autorizaciones de devolución sólo proceden respecto de las solicitudes presentadas a partir de 24.3.94.

Noruega: existe reciprocidad excepto para recuperar las cuotas soportadas en arrendamientos de bienes inmuebles, incluyendo habitaciones en los hoteles, así como en transporte de pasajeros, servicios legales, financieros, de seguros o de consultoría administrativa, adquisiciones de obras de arte o antigüedades, gastos de restaurantes, espectáculos, regalos y transporte de personas incluyendo el uso, gastos de combustible, mantenimiento, etc. de vehículos de pasajeros.

Suiza: Existe reciprocidad, salvo por las cuotas soportadas en gastos en alimentación y bebidas por las que sólo podrá devolverse el 50% de su importe, cuando resulte procedente. Sólo proceden las solicitudes que se presentan a partir del 23.9.96 y las anteriores que correspondan al período en que estuvo suspenso este reconocimiento de reciprocidad.

Israel: se acredita la reciprocidad, sin necesidad de aportar documentación que lo justifique, en relación con una serie de servicios -DGT 23-01-06-

Régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el TAI, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla (art.119 bis.3º LIVA)

Se amplía significativamente al **excepcionar la exigencia del principio de reciprocidad** en las cuotas soportadas en:

La adquisición de plantillas, moldes y equipos para ser utilizados en la fabricación de bienes que sean exportados con destino al empresario o profesional no establecido o destruidos.

Servicios de acceso, hostelería, restauración y transporte vinculados con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones de carácter comercial o profesional.

DEVOLUCIONES A EXPORTADORES EN RÉGIMEN DE VIAJEROS

(LIVA art. 117; RIVA art.9.1.2º).

El empresario que efectúa las entregas repercute el impuesto sobre su cliente, expidiendo dos facturas que entrega al mismo. Cuando el viajero va abandonar el territorio de la Comunidad, presenta dichas facturas en la Aduana de salida, la cual, después de comprobar que no han transcurrido más de tres meses desde su expedición, diligencia los dos ejemplares, de forma que permita al viajero devolver uno de dichos ejemplares al proveedor de las mercancías.

En el plazo de los 15 días siguientes a la recepción de la factura, el proveedor devuelve el viajero el IVA mediante cheque o transferencia bancaria, minorando dichas cuotas en sus autoliquidaciones sucesivas.

Además del anterior procedimiento, se prevé la posibilidad de la devolución a través de entidades colaboradoras, autorizadas al efecto. En este caso, los viajeros una vez las facturas han sido diligenciadas por la Aduana de salida, las presentan en las oficinas de las citadas entidades, que son las que proceden a efectuar la devolución del importe correspondiente minorando en su comisión.

Huelga decir que este procedimiento es mucho más operativo que el anterior, ya que evita el viajero tener que remitir la factura a su proveedor y esperar a la devolución (LIVA art. 117.tres).

Cuando el viajero tenga por destino Canarias, Ceuta o Melilla, el procedimiento de las mercancías en aduana se sustituye por la presentación de las mercancías a la Administración autonómica correspondiente, que es la que diligencia las facturas al objeto de que se efectúe la devolución. Una vez se haya producido dicho diligenciado, el procedimiento es idéntico al señalado con anterioridad.

Hay que añadir que se establece la aplicación de este régimen igualmente a los empresarios incluidos en el régimen especial del recargo de equivalencia, a pesar de que estos no tienen derecho a la deducción de las cuotas que soportan en las adquisiciones de los bienes con que comercian (LIVA art. 117. Dos).

MODELO 349, APROBADO POR OM EHA/769/2010:

Operaciones que deben declararse

Operaciones	Contenido
Entregas de bienes con destino a otro E.m., exentas por LIVA arts. 25.Uno, dos y tres.	* Datos identificación del adquirente: - NIF/IVA. - Nombre. * Base imponible de la operación: Clave E.
Transferencia de bienes a otro E.m. LIVA art. 9 3º modif L 22/2005) incluyendo, en su caso, las entregas posteriores derivadas de una previa importación exenta por LIVA 27.12º.	* Datos identificativos del sujeto pasivo en el otro Estado miembro (NIF/IVA). * Base imponible de la operación: Clave E.
AIB sujetas al IVA.	* Datos identificativos del proveedor: - NIF/IVA. - Nombre. * Base imponible de la operación: Clave A.
Transferencia de bienes desde otro E.m (LIVA art. 16.2º) incluyendo, en su caso, las AI de bienes previamente importados en otro E.m., con exención en las mismas condiciones que LIVA art. 27.12	* Datos identificativos del sujeto pasivo en el otro Estado miembro (NIF/IVA). * Base imponible de la operación: Clave A.
Prestaciones intracomunitarias de servicios (PIS). Se entienden como tales aquellas en las que concurren todos estos requisitos: a) que, conforme a las reglas de localización aplicables, se entiendan prestadas en otro E.m. y estén sujetas y no exentas del IVA en el mismo; b) que su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal y radique en dicho E.m. 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 bien sea una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional pero tenga asignado un NIF/IVA suministrado por ese E.m.; y c) que el sujeto pasivo sea el destinatario anterior.	* Datos identificación del destinatario: - NIF/IVA. - Nombre. * Base imponible de la operación: Clave S.

<p>Adquisiciones intracomunitarias de servicios (AIS). Se entienden como tales aquellas en las que concurren todos estos requisitos:</p> <p>a) las prestaciones de servicios sujetas y no exentas al IVA en el TAI español; y</p> <p>b) que su prestador sea un empresario o profesional cuya sede de actividad económica o establecimiento permanente desde el que las preste, o en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en la Comunidad pero fuera del TAI español.</p>	<p>* Datos identificación del prestador:</p> <ul style="list-style-type: none"> - NIF/IVA. - Nombre. <p>* Base imponible de la operación: Clave I.</p>
<p>Operaciones triangulares: El empresario o profesional que utilice un NIF/IVA español en otro E.m. para la AIB, y la subsiguiente entrega de estos bienes.</p> <p>Si el destinatario de esta operación triangular ya figura en otra línea por entregas exentas, se hará constar la operación triangular en línea separada.</p>	<p>* NIF/IVA que utilice el que realiza la operación.</p> <p>* NIF/IVA atribuido por el Estado miembro de llegada del bien, suministrado por el adquirente de la entrega subsiguiente.</p> <p>* El importe total de la base imponible de las entregas subsiguientes.</p> <p>Clave T.</p>
<p>Rectificaciones de las operaciones realizadas anteriormente, ya sean devoluciones de entregas o adquisiciones intracomunitarias o entregas subsiguientes derivadas de una operación triangular, o bien por cualquier otra alteración derivada de circunstancias de LIVA art.80, tanto en esas operaciones como en las prestaciones y las adquisiciones intracomunitarias de servicios, que se hayan declarado previamente en el Impreso 349, ya se deriven de rectificaciones por error en el NIF comunitario consignado.</p> <p>No obstante, no procede la rectificación en los casos de adquisiciones intracomunitarias de bienes en las que el adquirente obtenga la devolución de los Impuestos Especiales en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte de los bienes RIVA art 24.3.2º</p>	<p>* Datos identificativos del cliente, el proveedor, el prestador o el destinatario:</p> <ul style="list-style-type: none"> - NIF/IVA. - Nombre. <p>* Importe de la base imponible rectificada.</p> <p>* Importe de la base imponible declarada anteriormente.</p> <p>* El ejercicio y el período en que se declaró la operación original.</p> <p>Claves A, E; I, S o T.</p>

Períodos de declaración y plazo de presentación. (art. 81 RIVA)

1. Mensual: El período de declaración comprende, con carácter general, las operaciones realizadas en cada mes natural, y se presenta durante los 20 primeros días naturales del mes inmediato siguiente al correspondiente período mensual, salvo la del mes de julio, que puede presentarse durante el mes de agosto y los 20 primeros días naturales de septiembre.

2. Bimestral: Si al final del segundo mes de un trimestre natural el importe total acumulado de las entregas de bienes y prestaciones intracomunitarias de servicios que deban consignarse en la declaración recapitulativa supera, para las declaraciones correspondientes a 2010 y 2011, los 100.000 euros, IVA excluido; desde 2012, los 50.000 euros, IVA excluido (Disp. Trans 1ª RD 192/2010)

En este caso, la declaración recapitulativa se presentará durante los 20 primeros días naturales inmediatos siguientes al correspondiente período bimestral.

3. Trimestral: Cuando ni durante el trimestre de referencia (trimestre en curso) ni en cada uno de los cuatro trimestres naturales anteriores el importe total acumulado de las entregas de bienes y prestaciones intracomunitarias de servicios que deban consignarse en la declaración recapitulativa supera, para las declaraciones correspondientes a 2010 y 2011, los 100.000 euros, IVA excluido; desde 2012, los 50.000 euros, IVA excluido (Disp. Trans 1ª RD 192/2010). En este caso, la declaración recapitulativa se presentará durante los 20 primeros días naturales del mes inmediato siguiente al correspondiente período trimestral.

4. Anual: La declaración recapitulativa se referirá al año natural y se presentará durante los 30 primeros días naturales del mes de enero, cuando concurren las dos circunstancias siguientes:

- que el importe total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, excluido el IVA, realizadas durante el año natural anterior no hayan sobrepasado los 35.000 euros; y
- que el importe total de las entregas intracomunitarias de bienes, que no sean medios de transporte nuevos, exentas por LIVA art.25.uno y tres, realizadas durante el año natural anterior, no exceda de 15.000 euros.

En el supuesto de empresarios o profesionales que estén en el ejercicio de inicio de su actividad, el cómputo de los importes anteriores se realiza mediante la elevación al año de las operaciones efectuadas en el primer trimestre natural de ejercicio de la actividad.

EJEMPLO

Un empresario ha realizado durante el año N-1 las siguientes operaciones (en euros) que deben consignarse en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349):

	1º Trim	2º Trim	3º Trim	4º Trim
Entregas de bienes	10.000	10.000	10.000	10.000
PIS	10.000	10.000	10.000	10.000
Total	20.000	20.000	20.000	20.000

En el primer trimestre del año N ha realizado las siguientes operaciones que deben incluirse en la citada declaración (modelo 349):

	Enero	Febrero	Marzo
Entregas de bienes	4.000	4.000	4.000
PIS	4.000	4.000	4.000
AIB	5.000	5.000	5.000
AIS	15.000	15.000	15.000
Total	28.000	28.000	28.000

En el segundo trimestre del año N ha realizado las siguientes operaciones que deben incluirse en la citada declaración (modelo 349):

	Abril	Mayo	Junio
Entregas de bienes	80.000	20.000	10.000
PIS	10.000	10.000	10.000
AIB	5.000	5.000	5.000
AIS	5.000	5.000	5.000
Total	100.000	40.000	30.000

En este supuesto, tomando como trimestre de referencia el primero del año N, el empresario presentará el modelo 349 con periodicidad trimestral pues en los cuatro trimestres anteriores o en el trimestre en curso, el importe total acumulado de las entregas de bienes y las PIS que deben consignarse en dicha declaración, no supera los 100.000 €, IVA exduido (desde el año 2012, el umbral será de 50.000 €, IVA excluido).

Cuando el trimestre de referencia sea el segundo, en principio la periodicidad de la declaración recapitulativa será trimestral, no obstante, dado que en ese trimestre al final de mayo el importe total acumulado de las entregas de bienes y las PIS que deben consignarse en dicha declaración, supera los 100.000 €, IVA excluido, el empresario debe presentar un modelo 349 correspondiente a los meses de abril y mayo del año N, durante los veinte días naturales inmediatos siguientes al correspondiente período bimestral (1). Posteriormente, los siguientes modelos de declaración recapitulativa los presentará mensualmente. Sólo si durante los trimestres que transcurren desde julio del año N a junio del año N+1 (ambos incluidos) no volviera a superar dicho umbral, podría presentar el modelo 349 con periodicidad trimestral para los períodos posteriores a junio del año N+1.

(1) En este caso, el declarante debe consignar una «X» en la casilla anexa al «período», para indicar que se trata de una declaración mensual con operaciones correspondientes a los primeros meses del trimestre.

Ingreso del IVA a la importación

(art. 167.Dos LIVA y 74.1, D. adicional octava RIVA y D. transitoria segunda RD 1073/2014)

Se posibilita (artículo 167.Dos ley del IVA) que determinados operadores, según se establezca reglamentariamente, puedan **diferir el ingreso del Impuesto al tiempo de presentar la correspondiente declaración-liquidación** (modelo 303) a través de la inclusión de dichas cuotas en la misma y sin tener que realizar el ingreso en el momento de la importación.

Procedimiento regulado en el artículo 74 del Reglamento del Impuesto, por el que determinados operadores, en concreto **los que tributen a la Administración del Estado y cuenten con un período de liquidación mensual**, van a poder ejercitar la misma:

La **opción** deberá ejercerse al tiempo de presentar la declaración censal de comienzo de la actividad, o bien durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto, entendiéndose prorrogada en tanto no se produzca la renuncia o exclusión. Para el 2015, se podrá realizar hasta el 31 de enero de dicho año, surtiendo efecto a partir de la autoliquidación de febrero.

La **renuncia** se ejercerá mediante presentación de declaración censal en el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto. Tendrá efectos para un periodo mínimo de tres años.

La **exclusión** se producirá cuando el periodo de liquidación del sujeto pasivo deje de coincidir con el mes natural con efectos desde la misma fecha en que se produzca el cese en la obligación de presentación de declaraciones-liquidaciones mensuales.

La cuota liquidada por las Aduanas se incluirá en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se reciba el documento en el que conste dicha liquidación.

El **plazo de ingreso** de las cuotas liquidadas en las operaciones de importación será el previsto con carácter general para las declaraciones-liquidaciones en el artículo 72 RIVA. En el caso de las cuotas liquidadas y no incluidas en la declaración-liquidación, el periodo ejecutivo se iniciará al día siguiente del vencimiento del plazo de ingreso de la correspondiente declaración-liquidación.

ESTADOS MIEMBROS DE LA COMUNIDAD EUROPEA:

Desde 25-03-57:

Alemania

Bélgica

Francia

Luxemburgo

Italia

Holanda

Desde 01-01-73:

Dinamarca

Irlanda

Reino Unido

Desde 01-01-81:

Grecia

Desde 01-01-86:

España

Portugal

Desde 01-01-95:

Austria

Finlandia

Suecia

Desde 01-05-04:

Polonia

Hungría

República Checa

Eslovaquia

Letonia

Estonia

Lituania

Eslovenia

Chipre

Malta

Desde 01-01-07:

Bulgaria

Rumanía

Desde el 01-07-13:

Croacia.

I. Supuestos reglas de localización.

Estudiar en los supuestos siguientes, la regla de localización respecto de la tributación por el *Impuesto sobre el Valor Añadido*, y determinar en su caso, el sujeto pasivo correspondiente.

1.- Una empresa de asesoramiento presta servicios de asesoramiento jurídico a un ciudadano de EEUU con relación a una demanda por un siniestro ocurrido en España no cubierto por una póliza de seguro.

Servicio del 69. Dos.

Al ser el destinatario un "particular" no establecido en la UE: regla de localización: Sede del destinatario. NO SUJETO AL IVA.

2.- Una abogado de Barcelona presta servicios jurídicos en una demanda de separación de un cliente suyo residente en Canarias.

Al ser el destinatario un particular residente en Canarias: regla de localización: sede del prestador de servicios. SUJETO AL IVA (por ser un particular residente en Canarias)

3.- Una empresa de Barcelona, vende mercancías con destino a Bélgica, por importe de 20.000 €. Satisface 1.000 € a un transportista de Barcelona, con el fin de realizar el envío de la citada mercancía hasta Bruselas.

Además, satisface 1.000 €, a un comisionista italiano por haber mediado en ventas realizadas por la empresa en ese país, y 2.500 € por la mediación de ventas de productos a Rusia.

Venta exenta, por entrega intracomunitaria de bienes (art. 25 Ley del IVA); el transporte es un transporte intracomunitario, en el que el destinatario del servicio está ubicado en el TAI: sujeto al IVA, sujeto pasivo, el transportista.

Servicio de intermediación: tributación en la sede del destinatario del servicio (TAI), sujeto al IVA español; la factura del intermediario italiano vendrá sin ningún IVA, y aquí la empresa de Barcelona tendrá que declarar por Inversión del sujeto pasivo, respecto de los 1.000 euros de las ventas a Italia (IVA devengado/Iva soportado, 210). Las comisiones para la exportación están exentas del IVA. (Al igual que el transporte para la exportación)

4.- Una empresa de Barcelona percibe 5.000 €, por la reparación de determinada maquinaria cuyo destinatario resulta ser un empresario residente en Francia.

Trabajos sobre bienes muebles (ejecución de obra mobiliaria): tributación en sede del destinatario, cuando sea sujeto pasivo del IVA en su país.

Factura emitida sin IVA, con inversión del sujeto pasivo.

5- Arquitecto residente en Girona, con despacho profesional en Barcelona, realiza en éste el proyecto de un Hotel a construir en Lanzarote, siendo el destinatario de la factura una sociedad cuyo domicilio fiscal se halla en Barcelona.

Prestación de servicios relacionada con inmuebles, tributa donde radica el inmueble. Sujeto al IGIC en este caso.

6.- Albañiles residentes en Francia, realizan en Barcelona ejecuciones de obras para la construcción de viviendas.

Prestación de servicios relacionada con inmuebles, tributa donde radica el inmueble.

Sujeto al IVA.

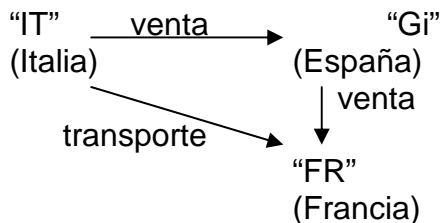
Si el destinatario de la ejecución de obras es un empresario o profesional, factura emitida sin ningún tipo de IVA, por aplicarse la regla de la inversión del sujeto pasivo (al ser el prestador del servicio inmobiliario un no establecido, y el destinatario un empresario o profesional establecido).

Si el destinatario es un *particular*:

- a) Si la obra dura menos de 12 meses, se considera que el empresario que la ejecuta está no establecido: debe identificarse en el TAI y repercutir cuotas de IVA, que deben ser objeto de declaración.
- b) Si la duración de las obras es superior a 12 meses, el empresario que la ejecuta debe considerarse establecido en el TAI, solicitando NIF IVA de establecido, y repercutiendo cuotas de IVA y declarándolas igualmente.

II. Supuestos operaciones triangulares

1.- La empresa "GI", residente en Girona, dedicada a la industria textil, adquiere a un proveedor italiano "IT" diversas partidas de tela, que inmediatamente vende a un proveedor francés, "FR". La empresa de Girona encarga al empresario "IT" que remita las mercancías por cuenta de la propia "GI" las mercancías desde Roma hasta Marsella, sede del empresario "FR". "GI" sólo está establecida en el territorio español de aplicación del IVA.



Única tributación en Francia: SP: "FR" por ISP

26. TRES op. Triangular, :

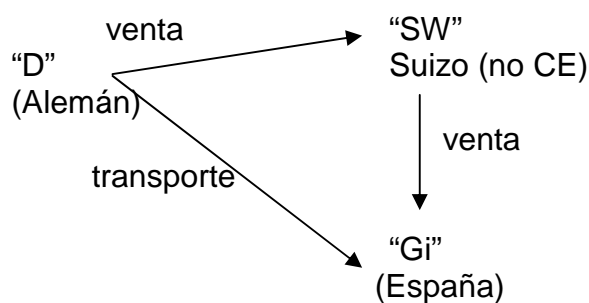
- 1) "Gi" no establecido en Italia ni Francia.
- 2) Transporte directo de Italia en Francia.
- 3) "FR" comunica el NIF de la adquisición subsiguiente (en Francia).

Requisitos:

"Gi" debe declarar la operación en el 349 como op. Triangular (T) (RIVA: 79.2).

Debe emitir la fact. Por la entrega a "FR" en la que se haga mención a la op. Triangular (mención al 26. TRES).

2.- La empresa de Girona "Gi", dedicada a la industria textil, adquiere al proveedor suizo "SW" determinadas partidas de materia prima, de modo que previamente "SW" las habría adquirido al proveedor alemán "D". Dichas mercancías, por encargo de "SW", se transportan directamente desde la sede la empresa "D" hasta la sede de la empresa de Girona "Gi". "SW" no está establecida en ningún Estado de la C.E., ni cuenta con ningún NIF/IVA de ningún Estado Miembro, ya que no ha efectuado hasta la fecha operaciones en la CE.



- El mediador no es comunitario.
- No importación bienes, los bienes no entran en la CE.
- "SW" deberá identificarse en Alemania o en España.

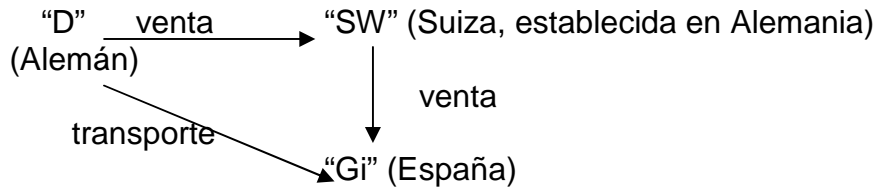
A) Si se identifican en Alemania:

- entrega sujeta y no exenta al IVA alemán de "D" a "SW".
- Entrega intracomunitaria exenta de "SW" a "Gi". (25.Uno) (+ 349 alemán).
- A.I.B. no exenta en España → SP: "Gi" (+ 349)

B) Si se identifica en España:

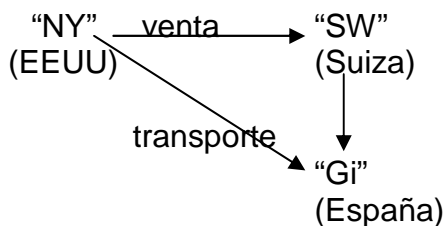
- entrega exenta al IVA alemán de "D" a "SW".
- A.I.B. exenta al IVA español, efectuada por "SW". (exenta por el 26.cuatro, ya que "SW" puede recuperar el IVA por el art. 119).
- Entrega interior sujeta y no exenta el IVA. SP: "Gi" por ISP.

3.- La misma operación anterior, si la empresa “SW” estuviera establecida en Alemania.



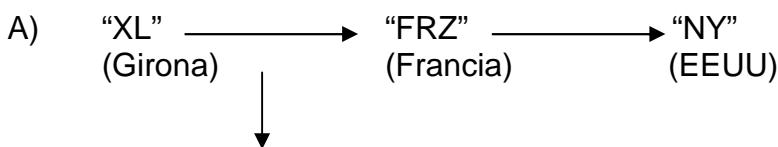
- A) venta interior alemana de “D” a “SW”.
- B) Entrega intracomunitaria exenta de “SW” (desde Alemania) a “Gi”.
- C) AIB sujeta no exenta, SP: “Gi”.

4.- La empresa suiza “SW” adquiere las mercancías al proveedor norteamericano “NY”, que las envía desde los EEUU, importándola la sociedad suiza en España, para luego entregárselas a “Gi”, residente en Girona.



- No operación intracomunitaria ya que los bienes son introducidos en la CE por España: Importación en España.
- Importación no exenta en España → S.P.: “SW”.
 “SW” podrá recuperar el IVA de la importación por el 119 (si “SW” en lugar de efectuar una operación interior hubiera realizado una EIB exenta → Importación exenta por 27.12 LIVA).
- Entrega no exenta en España → SP: “Gi” por ISP

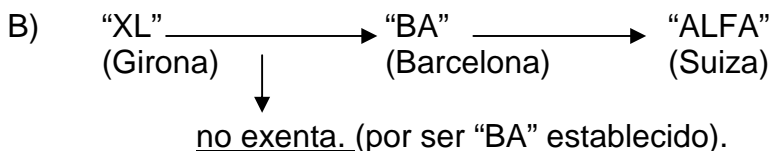
5.- La empresa "XL", residente en Girona, entrega mercancías a la empresa "FRZ", residente en Francia la cual los revende a la empresa "NY" residente en los EEUU, transportándose los bienes por cuenta de la empresa francesa hasta destino. Asimismo, vende otras mercancías a la empresa "BA", residente en Barcelona, que los vende a su vez, a la empresa "ALFA", residente en Suiza, siendo el transporte por cuenta de "BA".



Entrega Exenta por 21.2º LIVA y 9.1.2º RIVA
(exportación indirecta)

Siempre que: "FRZ" no establecido en TAI.

- Transporte por cuenta de FRZ (del "no establecido").
- Entrega en Aduanas en el mes siguiente de la adq. de FRZ.
- En el documento aduanero debe constar como exportador "XL" y la referencia de la factura emitida por "XL".
- FRZ debe remitir una copia del documento aduanero a Gi, lo cual es la acreditación de la exención para ésta.



no exenta. (por ser "BA" establecido).



Taxud.c.1(2015) - EN

VAT Rates Applied in the Member States of the European Union

Situation at 1st September 2015

CONTENTS

I.	LIST OF VAT RATES APPLIED IN THE MEMBER STATES	3
II.	APPLICATION OF REDUCED VAT RATES BY THE MEMBER STATES TO THE CATEGORIES OF GOODS AND SERVICES CONTAINED IN ANNEX III OF VAT DIRECTIVE 2006/112/EC	4
III.	APPLICATION OF THE PARKING RATE IN CERTAIN MEMBER STATES	9
IV.	LIST OF SUPER-REDUCED RATES (LESS THAN 5%) APPLIED IN THE MEMBER STATES.....	11
V.	CASES WHERE THE ZERO RATE IS APPLIED TO CONSUMPTION IN THE LEGISLATION OF THE MEMBER STATES (TITLE VIII, CHAPTER 4 OF THE VAT DIRECTIVE 2006/112/EC)	13
VI.	VAT RATES GENERALLY APPLIED IN THE MEMBER STATES TO CERTAIN PRODUCTS OR SERVICES	15
VII.	GEOGRAPHICAL FEATURES OF THE APPLICATION OF THE VAT IN THE EUROPEAN UNION	21
VIII.	THE EVOLUTION OF THE VAT RATES APPLICABLE IN THE MEMBER STATES	23

N.B.: The purpose of this document is to disseminate information about the VAT rates in force in the Member States of the European Union. The information has been supplied by the respective Member States, but part of it has not been verified by some of them yet. The Commission cannot be held responsible for its accuracy or completeness, neither does its publication imply any endorsement by the Commission of those Member States' legal provisions.

I. LIST OF VAT RATES APPLIED IN THE MEMBER STATES

Member States	Code	Super Reduced Rate	Reduced Rate	Standard Rate	Parking Rate
Belgium	BE	-	6 / 12	21	12
Bulgaria	BG	-	9	20	-
Czech Republic	CZ	-	10 / 15	21	-
Denmark	DK	-	-	25	-
Germany	DE	-	7	19	-
Estonia	EE	-	9	20	-
Greece	EL	-	6 / 13	23	-
Spain	ES	4	10	21	-
France	FR	2,1	5,5 / 10	20	-
Croatia	HR	-	5 / 13	25	-
Ireland	IE	4,8	9 / 13,5	23	13,5
Italy	IT	4	10	22	-
Cyprus	CY	-	5 / 9	19	-
Latvia	LV	-	12	21	-
Lithuania	LT	-	5 / 9	21	-
Luxembourg	LU	3	8	17	14
Hungary	HU	-	5 / 18	27	-
Malta	MT	-	5 / 7	18	-
Netherlands	NL	-	6	21	-
Austria	AT	-	10	20	12
Poland	PL	-	5 / 8	23	-
Portugal	PT	-	6 / 13	23	13
Romania	RO	-	5 / 9	24	-
Slovenia	SI	-	9,5	22	-
Slovakia	SK	-	10	20	-
Finland	FI	-	10 / 14	24	-
Sweden	SE	-	6 / 12	25	-
United Kingdom	UK	-	5	20	-

N.B.: Exemptions with a refund of tax paid at preceding stages (zero rates) are not included above (see section V)

II. APPLICATION OF REDUCED VAT RATES BY THE MEMBER STATES TO THE CATEGORIES OF GOODS AND SERVICES CONTAINED IN ANNEX III OF VAT DIRECTIVE 2006/112/EC

Category	BE	BG	CZ	DK	DE	EE	EL	ES	FR	HR	IE	IT	CY	LV	LT	LU	HU	MT	NL	AT	PL	PT	RO	SI	SK	FI	SE	UK	
1. Foodstuffs	6	20	10 ¹	25	7	20	13	4	5,5	5 ²	0 4,8 ³	4	5	21	21	3	5 ⁴ 18 ⁵ 27	0 ⁶	6	10	5	6	9 24	9,5	20	14	12	0	
	12		15		19		23	10	10	13 ⁷	9	10	19	12 ⁸		8					8	13					25	20	
	21								20	25	23					23					23	23							
2. Water supplies	6	20	15	25	7	20	[ex] ⁹ 13	10	5,5	13 ¹⁰	[ex] ¹¹	10	5	21	21	3	27	[ex]	6	10	8	6	24	9,5	20	24	25	0	
										25	23																		
3. Pharmaceutical products	6	20	10	25	19	9	6	4	2,1	5 ¹²	0	10	5	12	5 ¹³	3	5 ¹⁴	0	6	10	8	6	9	9,5	10	10	25	0	
							13	10	10								27												
	21						23	21	20	25	23	22				17			21			23					0	20	
4. Medical equipment for disabled persons	6	20	15	25	7	9	13	4	5,5	5 ¹⁵	0	4	5	12	5 ¹¹	3	5	5	6	20	8	6	9 ¹⁶	9,5	10	24	25	0	
	21							10		25	23	22				17	27		21							[ex]			
	21	20	15	25	19	20	23	21	20	25	13,5	22	5	21	21	17	27	18	21	20	8	6	24	22	20	24	25	5	
5. Transport of passengers (+see n° VI)	6	20	15	[ex]	7	20	23	10	10	25	[ex]	10	5	12	9 ¹⁷	[ex]	27	0 ¹⁸	[ex]	10	8	6	24	9,5	0	10	6	0	
	0		0	0	19	0					[ex]	[ex]	9	[ex] ¹⁹	21	3			6						20		0		
													19						21										
6. Books	6	20	10	25	7	9	6	4	5,5	5 ²⁰	0	4	5	12	9	3	5	5	6	10	5	6	9	9,5	10	10	6	0	
	21							21	20 ²¹			22				23						23 ²²							
Books on other physical means of support	21	20	21	25	19	20	23	4	5,5	5	23	4 ²³	19	21	21	3	5	5	6	20	5	6	9	9,5	10	24	6 ²⁴	0 ²⁵	
									20 ²¹		22					23					23	23 ²²					25	20	
	0	20	15	0	7	9 ²⁶	6	4	2,1	5 ²⁷	9	4	5	12	9	3	5	5	6	10	8	6	9	9,5	20	10 ²⁸	6	0	
Newspapers	6			25				21	20	13 ²⁹						23					23	23 ²²				24			
	21									25																			
	0	20	15	25	7	9 ²⁶	6	4	2,1	5 ³⁰	9	4	5	12	9	3	5	5	6	10	5	6	9	9,5	20	10 ²⁸	[ex]	0	
Periodicals	6							21	20	13 ³¹	22					23					23	23 ²²					6		
	21									25						8					8								
	[ex]	20	15	25	[ex]	20	23	[ex] ³²	5,5	5 ³³	[ex]	10	[ex]	[ex]	[ex] ³⁵	3	18 ³⁶	5	6	[ex]	8	[ex]	9	9,5	20	10	6	20	
7. Admission to cultural services (shows, cinema, theatre)	6				7		6 ³⁷	21	20	25	9		5	21 ³⁸	21					10		13			[ex]				
									20	25	9											23 ³⁹							

II. APPLICATION OF REDUCED VAT RATES BY THE MEMBER STATES TO THE CATEGORIES OF GOODS AND SERVICES CONTAINED IN ANNEX III OF VAT DIRECTIVE 2006/112/EC

Category	BE	BG	CZ	DK	DE	EE	EL	ES	FR	HR	IE	IT	CY	LV	LT	LU	HU	MT	NL	AT	PL	PT	RO	SI	SK	FI	SE	UK	
Admission to amusement parks	6	20	15	25	19	20	23	21	10 ⁴⁰	25	9	22	5	21	21	3	27	18	6	10	8	23	9	9,5	20	10	25	20	
8. Pay TV/ cable TV	21	20	[ex] ⁴¹	25	19	20	[ex] ⁴²	21	10	[ex] ⁴³	23	22	19	21	21	3	[ex] ⁴⁴	18	21	10	8 ⁴⁵	23	24	22	[ex] ⁴⁶	24	25	20	
TV licence	[-]	20	[ex] ⁴¹	25	[ex]	20	[ex]	21	2,1	N/A	[ex]	4	19	[-]	21	N/A	[ex] ⁴⁴	[ex]	[ex]	10	23	6	24	[ex] ⁴⁷	[ex] ⁴⁶	10	[ex]	[ex]	
9. Writers, composers, ...	6	20	15	[ex]	7	20	23	21	5,5	[ex] ⁴⁸	23	[ex]	5	[ex]	21	3	27	18	6	20	8	23	24	9,5	20	[ex]	6	20	
10. Social housing	12 ⁵⁰	20	15	25	19	20	23	4	5,5	25	13,5	4	N/A	21	21	3 ⁵¹	27	[ex]	21	20	8	[ex]	5	9,5	20	24	25	20	
10a Renovation and repairing of private dwellings (*)	6	20	15	25	19	20	[ex]	10	20	20	10	10	20	21	17	17	27	18	21	20	8	6	24	9,5	20	24	25	5 ⁵⁶	
10b Window cleaning and cleaning in private households	21	20	15	25	19	20	23	21	10 ⁵⁷	25	13,5	22	19	21	21	8	27	18	21	20	23	23	24	9,5	20	24	25	20	
11. Agricultural inputs	6	20	15	25	7	20	13	10	10	25	0	4	5	21	21	3	27	18	6	10	5	6	24	9,5	20	24	25	20	
12. Hotel accommodation	12	20	21	25	19	20	23	23	20	13,5	4,8 ⁵⁸	10	19	21	21	17	27	18	21	20	8	13	24	9,5	20	14	25	20	
12a Restaurant and catering services	21	20	15	25	19	20	23	21	10 ⁵⁷	25	23	22	22	21	21	23	27	18	21	20	23	23	24	9,5	20	24	25	20	
Restaurants	6	9	15	25	7	9	6	10	10	13	9	10	9	12	9	3	18	7	6	10	8	6	9	9,5	20	10	12	20	
13. Admission to sporting events	12 ⁵⁹	20	21	25	19	20	23	10	10 ⁶⁰	13	9 ⁶¹	10	9	21	21	3 ⁶³	27	18	6 ⁶⁴	10 ⁶⁵	8 ⁶⁶	23	24	22	20	14	12	20	
Use of sporting facilities	6	20	15	[ex]	7	20	23	10	5,5	25	[ex]	10	5	21	21	3	27	18	6	20	8	23	24	9,5	20	10	[ex]	20	
Social services in so far as those transactions are not exempt pursuant to Articles 132, 135 and 136 of the Directive 2006/112/EC	[ex]	20	15	[ex]	25	19	23	21	20	25	9	22	19	21	21	3	27	18	6	[ex]	8	23	24	9,5	20	10	6	20	
Social services in so far as those transactions are not exempt pursuant to Articles 132, 135 and 136 of the Directive 2006/112/EC	6	20	[ex]	25	7	[ex]	23	4	20	25	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	3	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	6	[ex]	22	20	[ex]	[ex]	[ex]	
21	21	15	[ex] ⁶⁹	10	[ex] ⁷⁰	4	10	10	10	10	4	10	10	10	17	17	27	18	21	20	23	23	[ex] ⁷¹	[ex]	[ex]	[ex]	25		
[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]

II. APPLICATION OF REDUCED VAT RATES BY THE MEMBER STATES TO THE CATEGORIES OF GOODS AND SERVICES CONTAINED IN ANNEX III OF VAT DIRECTIVE 2006/112/EC

Category	BE	BG	CZ	DK	DE	EE	EL	ES	FR	HR	IE	IT	CY	LV	LT	LU	HU	MT	NL	AT	PL	PT	RO	SI	SK	FI	SE	UK
16. Supplies by undertakers and cremation services	6 21	20	15	[ex]	19	20	13	21	20	25	[ex]	[ex]	19 ⁷²	21	21	3	27	18	[ex]	20	8	[ex]	24	9,5	20	[ex]	[ex]	[ex]
17. Medical and dental care in so far as those services are not exempt pursuant to points (b) to (e) of Article 132(1) of the Directive 2006/112/EC	21 [ex]	20 [ex]	[ex]	[ex]	7 [ex]	[ex]	23 [ex]	21 [ex]	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	3 [ex]	[ex]	[ex]	[ex]	21	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]
18. Collection of domestic waste and street cleaning, other than the supply of such services by bodies referred to in Article 13 of the Directive 2006/112/EC	21	20	21	25	[-]	20	23	10	20	25	13,5	10	5	21	21	3	27	18	21 ⁷³	10	8	[ex]	24	9,5	20	24	25	0
19. Minor repairing (including mending and alteration) of:							[ex] ⁷⁵		10																			
Bicycles	6	20	21	25	19	20	23	21	20	25	13,5	22	19	21	21	8	27	5	6	20	8	6	24	9,5	20	24	25	20
Shoes and leather goods	6	20	21	25	19	20	23	21	20	25	13,5	22	19	21	21	8	27	5	6	20	8	23	24	9,5	20	24	25	20
Clothing and household linen	6	20	21	25	19	20	23	21	20	25	13,5	22	19	21	21	8	27	5	6	20	8	23	24	9,5	20	24	25	20
20. Domestic care services (**)	21	20	15	25	19	20	13	21	5,5 10	25	[ex]	[ex]	19	21	21	[ex] 17	27 [ex] ⁷⁶	5	[ex]	20	[ex] 23	6	24	9,5	20	24	25	20
21. Hairdressing	21	20	21	25	19	20	23	21	20	25	9	22	5	21	21	8	27	18	6	20	8	23	24	9,5	20	24	25	20

(*) excluding materials which form a significant part of the value of the supply
(**) e.g. home help and care of the young, elderly, sick or disabled

¹ CZ: 10% applies to essential child nutrition

² HR: 5% applies to: all types of bread and milk (pasteurized, homogenized and condensed milk excluding chocolate milk and milk products) and substitute for mother's milk

³ IE: 4.8% applies to livestock and live horses normally intended for use in the preparation of foodstuffs

⁴ HU: As of 1 January 2014, 5% applies to certain live pig, and its meat in bulk; as of 1 January 2015, 5% applies also to certain live cattle, sheep, lamb, goat, and their meat in bulk.

⁵ HU: 18% applies to: milk and milk products (excluding mother's milk); dairy products; flavoured milk; and products containing cereals, flour, starch, or milk.

⁶ MT: Some confectionery is at 5%

⁷ HR: 13 % applies to the edible animal or vegetable fats and oils, to the white, crystal sugar made of sugar beet and sugar cane, and to food for infants and processed cereal-based food for infants and young children

⁸ LV: Products for infants

⁹ EL: The provision of irrigation water by specific organizations to their members is exempt

¹⁰ HR: Supply of water (excluding bottled water and other packaging of water)

II. APPLICATION OF REDUCED VAT RATES BY THE MEMBER STATES TO THE CATEGORIES OF GOODS AND SERVICES CONTAINED IN ANNEX III OF VAT DIRECTIVE 2006/112/EC

- ¹¹ IE: When the water is provided by local authorities or Irish Water
- ¹² HR: Medicines that are prescribed by a doctor and have the approval of the competent authority for medicines and medical products
- ¹³ LT: 5% only applies to the supply of pharmaceuticals and medical aids to persons who have the right to the total or partial reimbursement of the acquisition expenses of these goods in accordance with the Law on Health Insurance ¹⁴ HU: Only human medical products
- ¹⁵ HR: Supply of orthopaedic products and prostheses of any type and accessories to them, with the exception of dental prostheses (in accordance with the Order on Orthopaedic and other appliances of the Croatian Health Insurance Fund)
- ¹⁶ RO: Supply of orthopaedic products and prostheses of any type and accessories to them, with the exception of dental prostheses
- ¹⁷ LT: 9% applies to public passenger transportation services on regular routes
- ¹⁸ MT: Transport of passengers by the Scheduled Public Bus Service. Other transport of passengers, e.g. a taxi service, is at 18%
- ¹⁹ LV: Transport of schoolchildren conducted by carriers licensed specially for this reason
- ²⁰ HR: Books with professional, scientific, artistic, cultural and educational content; textbooks for pedagogical, primary, secondary and tertiary education
- ²¹ FR: Books which have a pornographic character or which may incite violence
- ²² PT: 23% applies to books, newspapers and periodicals containing mainly publicity, private advertisements, obscene or pornographic material
- ²³ IT: Books in Braille and on cassettes or other magnetic support for the blind or persons with impaired vision
- ²⁴ SE: 6% also applies to goods that make information available to people with reading disabilities through sign language or Braille
- ²⁵ UK: Zero rate for supplies of talking books for the blind and handicapped but only when supplied to charities
- ²⁶ EE: Newspapers and periodicals containing mainly publicity, private advertisements or erotic/pornographic material are at 20%
- ²⁷ HR: 5% applies to daily printed newspapers issued by publishers having a statute of a media, excluding newspapers with more than 50% of the content used for advertising
- ²⁸ FI: Newspapers and periodicals provided that they are sold on subscription for a period of at least one month
- ²⁹ HR: 13 % applies to newspapers other than daily published newspapers unless more than 50% of content is used for advertising
- ³⁰ HR: 5% applies only to science magazines
- ³¹ HR: 13% applies to magazines other than science magazines unless more than 50 % of contents is used for advertising
- ³² ES: Supplied by bodies governed by public law or by other organisations that can qualify as charitable under the Member State legislation
- ³³ HR: Admissions to cinema (film shows)
- ³⁴ HR: Tickets for concerts
- ³⁵ LT: Supplied by non-profit making legal persons
- ³⁶ HU: 18% applies to certain open air concerts.
- ³⁷ EL: Admission to the theatre (theatrical plays)
- ³⁸ LV: Admissions to cinema (film shows)
- ³⁹ PT: 23% VAT rate applies to the admission to obscene or pornographic shows
- ⁴⁰ FR: Amusement parks which do not illustrate any cultural topic are liable to the standard rate of 20%
- ⁴¹ CZ: Public radio and TV broadcasting, excluding those of a commercial nature, are exempt
- ⁴² EL: Services provided by public radio and public TV, excluding those of a commercial nature, are exempt
- ⁴³ HR: Public radio and TV broadcasting, excluding those of a commercial nature, are exempt
- ⁴⁴ HU: Services provided by public radio and public TV are exempted
- ⁴⁵ PL: Services connected with rental of on-demand audio and video content and with all advertising and promotion services
- ⁴⁶ SK: Public radio and TV broadcasting, excluding those of a commercial nature, are exempt
- ⁴⁷ SI: Public radio and TV broadcasting, excluding those of a commercial nature, are exempt
- ⁴⁸ HR: If the income earned by a self-employed artist, composer etc. is more than KN 230.000 for the prior financial year
- ⁴⁹ FI: Copyright royalties collected by copyright organisations
- ⁵⁰ BE: Provided that all the conditions are fulfilled
- ⁵¹ LU: Houses used as a principal dwelling
- ⁵² BE: 6% on renovation and repairing of private dwellings completed more than 5 years ago

II. APPLICATION OF REDUCED VAT RATES BY THE MEMBER STATES TO THE CATEGORIES OF GOODS AND SERVICES CONTAINED IN ANNEX III OF VAT DIRECTIVE 2006/112/EC

- ⁵³ ES: Renovation and repairing of private dwellings completed at least 2 years ago
⁵⁴ FR: Renovation and repairing of private dwellings completed at least 2 years ago
⁵⁵ NL: Until 1 July 2015, 6% applies on renovation and repairing of private dwellings of more than 2 years old but materials used are excluded
⁵⁶ UK: For the Isle of Man only
⁵⁷ FR : If the associated works are also at reduced rate and if they concern dwellings completed more than 2 years ago
⁵⁸ IE: 4.8% applies to livestock and live horses normally intended for use in agricultural production
⁵⁹ BE All beverages are excluded
⁶⁰ FR: Alcoholic beverages are subject to the standard rate
⁶¹ IE: All beverages are excluded
⁶² IE: Catering services supplied to patients in a hospital or students at their school
⁶³ LU: Alcoholic beverages are subject to the standard rate
⁶⁴ NL: Alcoholic beverages are subject to the standard rate
⁶⁵ AT: 10% on food, 10% on milk and chocolate, 20% on coffee, tea and other alcoholic or not alcoholic beverages
⁶⁶ PL: Alcoholic beverages, mineral water, tea and coffee beverages, carbonated drinks, other goods in an unprocessed state are subject to the standard rate.
⁶⁷ SI: 9,5% applies to the preparation of meals
⁶⁸ PT: Supplied by non-profit organizations
⁶⁹ EL: When provided by public authorities or other organizations recognized by the State
⁷⁰ HR: The supply of services and of goods closely linked to social welfare work, including those supplied by old people's homes, institutions, bodies with public authority or by other persons of a similar nature
⁷¹ SI: Social security services, provided as a public service or by other non-profit-making organisations, deemed to be charitable, disabled organisations or self-help organisations, are exempted
⁷² CY : 5% applies to the supply of coffins
⁷³ NL: Collection of domestic waste and street cleaning is a service that is carried out by the public authorities. A levy will only be imposed on services which are carried out by a private enterprise which is called in by the public authorities. There will be no levy imposed toward citizens
⁷⁴ CZ: Cleaning and draining of waste water, collection of domestic waste
⁷⁵ EL: When these services are supplied by public authorities
⁷⁶ HU: Social services, with the exception of social catering

III. APPLICATION OF THE PARKING RATE IN CERTAIN MEMBER STATES

BELGIUM

Parking rate of 12% applicable to:

1. Certain energy products such as:
 - coal and solid fuel obtained from coal
 - lignite and agglomerated lignite (except for jet)
 - coke and semi-coke from coal, lignite and peat
 - uncharred petroleum coke used as fuel.
2. Certain tyres and inner tubes for agricultural tractors and machinery, excluding tyres and inner tubes for forestry tractors and cultivators..

IRELAND

Parking rate of 13.5% applicable to:

1. Energy for heating and light
2. Movable property used in the construction and maintenance of immovable property
3. Supply of immovable property
4. Services consisting of the routine cleaning of immovable property
5. Repair and maintenance of movable property
6. Services relating to the care of the human body
7. Certain specific tourist services
8. Services relating to photography
9. Services supplied by jockeys
10. Works of art and antiques
11. Short-term hire (less than 5 weeks) of:
 - motor vehicles designed for the conveyance of persons by road
 - ships, boats and other vessels not exceeding 15 tonnes gross designed for the conveyance of passengers
 - sports and pleasure craft, including yachts, cabin cruisers, dinghies, canoes, skiffs and racing boats
 - caravans, mobile homes, tents and trailer tents.
12. Driving schools
13. Professional services supplied by veterinary surgeons

LUXEMBOURG

The parking rate of 14% applies to:

1. Certain wines
2. Solid mineral fuels, mineral oils and wood intended for use as fuel, with the exception of wood for heating
3. Washing and cleaning products
4. Printed advertising matter, commercial and similar catalogues; tourism publications
5. Heat, air conditioning and steam, with the exception of heat provided by heating networks
6. Safe custody and administration of securities
7. Administration of credit and credit guarantees by a person or organisation other than that granting the credit

AUSTRIA

The parking rate of 12% applies to:

1. Wine from farm production carried out by the producing farmer

PORTUGAL

The parking rate of 13% applies to:

III. APPLICATION OF THE PARKING RATE IN CERTAIN MEMBER STATES

1. Wine
2. Agricultural tools and utensils, mobile silos, tractors, pumps and other machinery designed exclusively or mainly for the purpose of agriculture, cattle breeding or forestry.
3. Diesel for the agriculture

IV. LIST OF SUPER-REDUCED RATES (LESS THAN 5%) APPLIED IN THE MEMBER STATES

(N.B.: The list is not exhaustive)

GOODS and SERVICES	BE	BG	CZ	DK	DE	EE	EL	ES	FR	HR	IE	IT	CY	LV	LT	LU	HU	MT	NL	AT	PL	PT	RO	SI	SK	FI	SE	UK
Food products								4			4,8 ¹	4				3												
Beverages: Mineral water/lemonade																3												
Clothing and footwear for children																3												
Pharmaceuticals								4	2,1							3												
- Books							4 ²					4				3												
- Books on other physical means of support							4				4 ³					3												
- Newspapers							4	2,1			4					3												
- Periodicals							4	2,1			4					3												
Television licence fees									2,1		4																	
- Hotels																3												
- Restaurants																3												
Admission to cultural services, shows (cinema, theatre, sports)									2,1 ⁴							3												
Use of sports installations																3												
- Treatment of waste and waste water																3												
- Collection of household waste																3												
Passenger transport																3												
Property sector:																												
- Supply of new buildings							4					4 ⁵				3 ⁶												
- Renovation and repairs							4									3 ⁷												
- Construction work on new buildings							4				4 ⁸					3 ⁹												
Royalties																3												

IV. LIST OF SUPER-REDUCED RATES (LESS THAN 5%) APPLIED IN THE MEMBER STATES

(N.B.: The list is not exhaustive)

GOODS and SERVICES	BE	BG	CZ	DK	DE	EE	EL	ES	FR	HR	IE	IT	CY	LV	LT	LU	HU	MT	NL	AT	PL	PT	RO	SI	SK	FI	SE	UK
Medical equipment for disabled persons												4				3												
Water distribution																3												
Social services												4																
- Cut flowers and plants												4																
- Pesticides, natural and artificial fertilizers																												
Raw wool																3												
Agricultural inputs											4,8 ¹					3												

- ¹ IE: Livestock and horses normally intended for use in the preparation of foodstuffs or in agricultural production
² ES: Including free supplement
³ IT: Books in Braille and on cassettes or other magnetic support for the blind or persons with impaired vision
⁴ FR: For the 140 first performances
⁵ IT: Only for first housing
⁶ LU: Only houses assigned to the principal dwelling
⁷ LU: Only substantial works on housing constructed more than 20 years prior to the start of the works
⁸ IT: Only for first housing
⁹ LU: Only houses assigned to the principal dwelling

V. CASES WHERE THE ZERO RATE IS APPLIED TO CONSUMPTION IN THE LEGISLATION OF THE MEMBER STATES (ARTICLE TITLE VIII, CHAPTER 4 OF THE VAT DIRECTIVE 2006/112/EC)

BELGIUM

- Supplies of daily and weekly newspapers of general information
- Supplies of certain recovered materials and by-products

DENMARK

- Sales of newspapers normally published at a rate of more than one issue per month

IRELAND

- Supplies of books and pamphlets (excluding newspapers, periodicals, catalogues, diaries, etc.)
- Supplies of some food and drink intended for human consumption (excluding certain products such as alcoholic beverages, manufactured beverages, ice-cream, confectionery, biscuits, pastries and savoury products such as crackers, crisps, popcorn and roasted nuts)
- Supplies of seeds, plants, trees, etc. used for food production
- Supplies of certain fertilisers in units of not less than 10 kg
- Supplies of animal feeding stuffs (excluding pet food)
- Supplies of orally administered medicines for human consumption
- Supplies of orally administered medicines for animal consumption (excluding those for pets)
- Supplies of certain articles of feminine hygiene
- Supplies of medical equipment such as wheelchairs, walking frames and crutches, orthopaedic appliances and other artificial parts of the body (excluding false teeth, corrective spectacles and contact lenses)
- Supplies of articles of clothing and footwear for children of average size under the age of ten (excluding clothes made of fur or skin and articles of clothing and footwear not marked with the size or age)
- Supplies of wax candles (plain, white and undecorated)
- Certain services provided by the Commissioners of Irish Lights

ITALY

- Supplies of land not capable of being used as building land

MALTA

- Supplies of food products for human consumption, except for supplies of pre-cooked dishes and certain highly processed products, such as ice-cream, chocolates, manufactured beverages or beverages subject to excise duty, and pet foods
- Supplies of seeds or other means of propagation of plants classified under the above paragraph
- Supplies of live animals of a type generally used as, or yielding or producing, food for human consumption
- Supplies of pharmaceuticals, medicines only where prescribed

FINLAND

- Printing services for membership publications of non-profit making organisations

SWEDEN

- Services with regard to production (basically printing services) of membership periodicals, staff periodicals and periodicals issued by non-profit organisations, including services related to such production, such as distribution services
- Medicine supplied on prescription or sold to hospitals or imported into the country to be supplied on prescription or sold to hospitals

UNITED KINGDOM

V. CASES WHERE THE ZERO RATE IS APPLIED TO CONSUMPTION IN THE LEGISLATION OF THE MEMBER STATES (ARTICLE TITLE VIII, CHAPTER 4 OF THE VAT DIRECTIVE 2006/112/EC)

- Supplies of books, newspapers, periodicals, sheet music, maps, etc.
- Supplies of food products for human or animal consumption, except for supplies of pre-cooked dishes and certain highly processed products such as ice-cream, chocolates, manufactured beverages or beverages subject to excise duty and pet foods
- Supplies of seeds or other means of propagation of plants classified under the above paragraph
- Supplies of live animals of a type generally used as, or yielding or producing, food for human consumption
- Supplies of water other than water for enterprises, distilled or mineral water
- Supplies of pharmaceuticals, medicines only where prescribed
- Supplies of medical and surgical instruments, aids only to handicapped persons (excluding hearing aids, dental prostheses, spectacles, etc.)
- Supplies of children's clothing and footwear
- Construction of buildings for residential purposes; approved alterations to listed buildings
- Supplies of certain materials by a person supplying the above-mentioned services, excluding maintenance and repair work
- Supplies for and by charity organisations of goods donated with a view to being sold
- Supplies of magnetic tape and tape recorders , etc. to the Royal National Institute for the Blind
- Supplies to a charity organisation of radio receivers for free loan to blind persons
- Sewage services
- The transport of passengers in any vehicle, vessel or aircraft carrying at least 12 passengers; or by the Post Office; or by any scheduled service
- The transport of passengers or freight from or to a place outside the United Kingdom
- Supplies of certain caravans and houseboats
- Supplies of boots and helmets for industrial use
- Supplies of motor-cycle and cycle helmets
- The issue of bank notes

VI. VAT RATES GENERALLY APPLIED IN THE MEMBER STATES TO CERTAIN PRODUCTS OR SERVICES

0 = zero rate (exemption with refund of tax paid at preceding stage); [ex] = exemption; [m] = taxation on the margin; [-] = out of scope

GOODS and SERVICES	BE	BG	CZ	DK	DE	EE	EL	ES	FR	HR	IE	IT	CY	LV	LT	LU	HU	MT	NL	AT	PL	PT	RO	SI	SK	FI	SE	UK	
Beverages																													
Spirits	21	20	21	25	19	20	23	21	20	25	23	22	19	21	21	17	27	18	21	20	23	23	24	22	20	24	25	20	
Wine	21	20	21	25	19	20	23	21	20	25	23	22	19	21	21	14	27	18	21	20	23	13	24	22	20	24	25	20	
Beer	21	20	21	25	19	20	23	21	20	25	23	22	19	21	21	17	27	18	21	20	23	23	24	22	20	24	25	20	
Mineral water	6	20	15	25	19	20	13	10	5,5	25	23	22	5	21	21	3	27	18	6	20	23	13	24	9,5	20	14	12	20	
Lemonade	6	20	15	25	19	20	23	10	5,5	25	23	22	5	21	21	3	27	18	6	20	23	23	24	9,5	20	14	12	20	
Fruit juices	6	20	15	25	19	20	23	10	5,5	25	23	22	5	21	21	3	27	18	6	20	5	6	24	9,5	20	14	12	20	
Clothing																													
Adults	21	20	21	25	19	20	23	21	20	25	23	22	19	21	21	17	27	18	21	20	23	23	24	22	20	24	25	20	
Children	21	20	21	25	19	20	23	21	20	25	0	22	19	21	21	3	27	18	21	20	23	23	24	22	20	24	25	0	
Footwear																													
Adults	21	20	21	25	19	20	23	21	20	25	23	22	19	21	21	17	27	18	21	20	23	23	24	22	20	24	25	20	
Children	21	20	21	25	19	20	23	21	20	25	0	22	19	21	21	3	27	18	21	20	23	23	24	22	20	24	25	0	
Tobacco																													
Hifi-Video	21	20	21	25	19	20	23	21	20	25	23	22	19	21	21	17	27	18	21	20	23	23	24	22	20	24	25	20	
CD / CD-ROM																													
Household electrical appliances	21	20	21	25	19	20	23	21	20	25	23	22	19	21	21	17	27	18	21	20	23	23	24	22	20	24	25	20	
Furs																													
Jewels	21	20	21	25	19	20	23	21	20	25	23	22	19	21	21	17	27	18	21	20	23	23	24	22	20	24	25	20	
Energy Products																													
Natural gas	21	20	21	25	19	20	13	21	20	25	13,5 ₂	10	19	21	21	8	27	[¹ 18 ³	21	20	23	23	24	22	20	24	25	5	
Electricity	21	20	21	25	19	20	13	21	20	25	13,5 ₂	10	19	21	21	8	27	5	21	20	23	23	24	22	20	24	25	5	
District heating	21	20	21	25	19	20	13	21	5,5 ⁴ ₂₀	25	13,5	22	19	12	9	14	5	18	21	20	23	23	24	22	20	24	25	20	
Firewood	6	20	15	25	7	20	23	21	10	25	13,5 ₂	10	19	21	21	8	27	18	21	20	8	23	24	22	20	24	25	20	
Timber for industrial use	21	20	21	25	7	20	23	21	20	25	23	22	19	21	21	17	27	18	21	10	23	23	24	22	20	24	25	20	

VI. VAT RATES GENERALLY APPLIED IN THE MEMBER STATES TO CERTAIN PRODUCTS OR SERVICES

0 = zero rate (exemption with refund of tax paid at preceding stage); [ex] = exemption; [m] = taxation on the margin; [-] = out of scope

GOODS and SERVICES	BE	BG	CZ	DK	DE	EE	EL	ES	FR	HR	IE	IT	CY	LV	LT	LU	HU	MT	NL	AT	PL	PT	RO	SI	SK	FI	SE	UK
Telecommunication services Phone/fax/telex/etc.	21	20	21	25	19	20	23	21	20	25	23	22	19	21	21	17	27	18	21	20	23	23	24	22	20	24	25	20
Pay TV/cable TV	21	20	[ex] ⁵ ₂₁	25	19	20	23	21	10	[ex] ⁶ ₂₅	23	22	19	21	21	3	27	18	21	10	8	23	24	22	20	24	25	20
TV licence	[-]	20	[ex] ⁵ ₂₁	25	[ex]	20	[ex]	21	2,1	N/A	[ex]	4	19	[-]	21	[ex]	27	[-]	[ex]	10	23	6	24	[ex] ⁸ ₂₂	20	10	[ex]	[ex]
Petroleum products																												
Petrol (unleaded)	21	20	21	25	19	20	23	21	20	25	23	22	19	21	21	17	27	18	21	20	23	23	24	22	20	24	25	20
Diesel fuel	21	20	21	25	19	20	23	21	20	25	23	22	19	21	21	17	27	18	21	20	23	13	24	22	20	24	25	20
LPG	21	20	21	25	19	20	23	21	20	25	23	22	19	21	21	8	27	18	21	20	23	23	24	22	20	24	25	20
Heating oil	21	20	21	25	19	20	23	21	20	25	13,5 ₂	22	19	21	21	14	27	18	21	20	23	23	24	22	20	24	25	5
Lubricants	21	20	21	25	19	20	23	21	20	25	23	22	19	21	21	17	27	18	21	20	23	23	24	22	20	24	25	20
Motor vehicles	21 6 ¹⁰ [m]	20	21	25	19	20	23	21	20	25	23	22	19	21	21	17	27	18	21	20	23	23	24	22	20	24	25	20
Passenger transport																												
Domestic transport:																												
Air	6	20	15 ¹² ₂₁	[ex]	19	20	23	10	10	25	[ex]	10	N/A	12	21	3	27	0	21	10	8	6	24	9,5	20	10	6	0
Sea	6	20	N/A	[ex]	19	20	23	10	10	25	[ex]	10	9	12	21	N/A	N/A	0	6	N/A	8	6	24	9,5	N/A	10	6	0
Inland waterway	6	20	15 ¹² ₂₁	[ex]	19	20	23	10	10	N/A	[ex]	10	N/A	12	21	3	27	N/A	6	10	8	6	24	9,5	20	10	6	0
Rail	6	20	15 ¹² ₂₁	[ex]	19	20	23	10	10	25	[ex]	10	N/A	12	21	3	27	N/A	6	10	8	6	24	9,5	20	10	6	0
Road	6	20	15 ¹² ₂₁	[ex]	19	20	23	10	10	25	[ex]	10	5	12	21	3	27	0	6	10	8	6	24	9,5	20	10	6	0
													9	19			18											

GOODS and SERVICES	BE	BG	CZ	DK	DE	EE	EL	ES	FR	HR	IE	IT	CY	LV	LT	LU	HU	MT	NL	AT	PL	PT	RO	SI	SK	FI	SE	UK
--------------------	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----	----

VI. VAT RATES GENERALLY APPLIED IN THE MEMBER STATES TO CERTAIN PRODUCTS OR SERVICES

0 = zero rate (exemption with refund of tax paid at preceding stage); [ex] = exemption; [m] = taxation on the margin; [-] = out of scope

GOODS and SERVICES	BE	BG	CZ	DK	DE	EE	EL	ES	FR	HR	IE	IT	CY	LV	LT	LU	HU	MT	NL	AT	PL	PT	RO	SI	SK	FI	SE	UK	
Intra-community and international transport:																													
Air	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Sea	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	N/A	N/A	0	0	N/A	0	0	0	0	N/A	0	0	0	
Inland waterway	6	0	0	7	0	0	23	10	10	N/A	0	N/A	0	0	0	0	0	N/A	6	0	8	0	0	N/A	0	0	0		
Rail	6	0	0	19	0	0	23	10	0	25	0	0	N/A	0	0	0	0	N/A	6	10	0	0	0	0	0	0	0		
Road	6	0	0	19	0	0	23	10	10	25	0	0	0	0	0	0	0	N/A	6	10	8	0	0	0	0	0	0		
Hotels	6	9	15	25	7	9	6	10	10	13	9	10	9	21	21	3	18	7	6	10	8	6	24	24	20	10	12	20	
Take away	6	20	15	25	7	20	23	10	10	13	9	10	5 ¹³	21	21	3	18	18	6	10 ⁴	8	23	24	22	20	14	12	0	
Bars and cafés																												20 ¹⁶	
Bars and cafés	21	20	21	25	19	20	23	10	10 ¹⁷	13 ¹⁶	9	10	19	21	21	3	27	18	6	20	8	23	24	22	20	24	25	20	
Night clubs	21	20	21	25	19	20	23	10	10 ¹⁷	13 ¹⁸	23	22	19	21	21	3	27	18	6	20	23	23	24	22	20	24	25	20	
Alcoholic beverages	21	20	21	25	19	20	23	10	20	13 ¹⁸	23	10	19	21	21	3	27	18	21	20	23	23	24	22	20	24	25	20	
Cut flowers and plants																													
Decorative use	6	20	15	25	7	20	13	21	10	25	13,5	10	19	21	21	8	27	18	6	10	8	6	24	9,5	20	24	25	20	
Food production	6	20	15	25	7	20	23	10	5,5	25	0	10	5	21	21	3	27	18	6	10	5	6	24	9,5	20	14	25	0	
Immovable property																													
Social Housing (category 10/Annex III)	6	20	15	25	19	20	23	4	5,5	25	13,5	4	N/A	21	21	3 ¹⁹	27	[ex]	21	20	8	[ex]	5	9,5	20	24	25	20	
Renovation and repairing (category 10a/Annex III)	6 ²⁰	20	15	25	19	20	23	10 ²¹	5,5	25	13,5 ²	10	5	21	21	3 ²³	27	18	6 ²⁴	20	8	6	24	9,5	20	24	25	20	
	21							10 ²²	20							17			21		23	23					25	5 ²⁵	
								20																					

VI. VAT RATES GENERALLY APPLIED IN THE MEMBER STATES TO CERTAIN PRODUCTS OR SERVICES

0 = zero rate (exemption with refund of tax paid at preceding stage); [ex] = exemption; [m] = taxation on the margin; [-] = out of scope

GOODS and SERVICES	BE	BG	CZ	DK	DE	EE	EL	ES	FR	HR	IE	IT	CY	LV	LT	LU	HU	MT	NL	AT	PL	PT	RO	SI	SK	FI	SE	UK
Building land	[ex]	20	21	25	[ex]	20	[ex]	21	20	[ex]	[ex] 13,5 27	22	[ex]	21	21	[ex]	27	[ex]	21	[ex]	23	[ex]	24	22	20 [ex] ²⁸	[ex]	[ex]	[ex] 20
Supplies of new buildings	21	20	21	25	[ex]	20	23	10 21	20	[ex] ²⁶	[ex] 13,5 ²	4 ²⁹ 10 22	19	21 ³⁰	21	[ex]	27	[ex]	21	[ex] 20	8 23	[ex]	24	22 ³¹ 9,5 ³²	20	[ex]	[ex]	0 20
Construction work on new buildings	6 12 21	20	21	25	19	20	23	4 10	20	25	13,5 ²	4 ³⁰ 10	19	21	21	3 ¹⁹ 17	27	18	21	20	8 23	6 23	24	22 ³² 9,5 ³³	20	24	25	20 0
Travel agencies	21	20	21	25	19	20	23	21	20	25	23	22	19	21	21	17	27	18	[ex]	20	23	23	24	22	20 [m] 0	24	25	20 [m] 0
Agricultural Inputs																												
Pesticides and plant protection materials	12 ³⁴ 21	20	21	25	19	20	23	10	10 20	25	23	22	5	21	21	17	27	18	21	20	8	6	24	9,5	20	24	25	20
Fertilisers	12 ³⁵ 21	20	21	25	19 ³⁵	20	23	10	10 20	25	0 ³⁶ 23	4 ³⁷	5	21	21	3 ³⁸	27	18	21	10 ³⁹ 20	8	6	24	9,5	20	24	25	20
Treatment of waste and water	21	20	15 21 ⁴⁰	25	[-] 19	20	23	10	10 20	25	[-] 13,5	10 22	5	21	21	3	27	18	21	10	8	23 6	24	9,5	20	24	25	20 0
Collection of household waste, ...	21	20	15	25	[-] 19	20	2313	10	10	25	[-] 13,5	10	5	22	21	3	27	18	[-] 21 ⁴¹	10	8	[-] 6	24	9,5	20	24	25	20
Arrangements for the taxation of gold																												
Ingots and bars	[ex] 21	20	[ex] 21	[ex] 19	[ex] 19	[ex] 20	[ex] 21	[ex] 0 21	[ex] 20	[ex] 25	[ex] 23	[ex] 22	[ex]	[ex] ⁴² 21	[ex] 21	[ex] 17	[ex] 27	0	21	[ex]	[ex] 23	[ex] 23	[ex]	22	[ex]	24	[ex] 25	[ex] 20
Coins (currency)	[ex] 21	20	[ex] 21	[ex] 19	19 7	[ex] 20	[ex] 21	[ex] 0 21	[ex] 20	[ex] 25	[ex] 22	[ex] 22	[ex]	[ex] ⁴³ 21	[ex] 21	[ex] 17	[ex] 27	[ex]	0	[ex] 20	[ex] 23	[ex] 23	24	[ex]	[ex]	24	[ex] 25	[ex] 20
Jewellery, gold plate, medals, tools	21	20	21	25	19 7	20	23	21	20	25	23	22	19	21	21	17	27	18	21	20	23	23	24	22	20	24	25	20
Services supplied by lawyers	21 ⁴³	20	21	25	19	20	23	21	20	25	23	22	19	21	21	17	27	18	21	20	23	23 6 ⁴⁴	24	22	20	24	25	20
Taxation of works of art, collector's items and																												

VI. VAT RATES GENERALLY APPLIED IN THE MEMBER STATES TO CERTAIN PRODUCTS OR SERVICES

0 = zero rate (exemption with refund of tax paid at preceding stage); [ex] = exemption; [m] = taxation on the margin; [-] = out of scope

GOODS and SERVICES	BE	BG	CZ	DK	DE	EE	EL	ES	FR	HR	IE	IT	CY	LV	LT	LU	HU	MT	NL	AT	PL	PT	RO	SI	SK	FI	SE	UK
antiques																												
Works of art, collector's items and antiques	21 [m]	20	21 [m]	25 ⁴⁵	19 [m]	20	23	21	20 [m]	25 [m]	13,5 ⁴⁶ 23 [m]	22	5 [m]	21	21	17	27 [m]	18	21	20 [m]	23 [m]	23	24	22 [m]	20 [m]	24 [m]	25	20
Rate on importation (Article 103 of the Directive 2006/112/EC)	6	20	15	25 ⁴⁷	7 ⁴⁷ 19	20	23	10	5,5	25	13,5	10 ⁴⁸	5 ⁴⁹	21	21	8	27	5	6	10	8	6 23 ⁵⁰	24	9,5	20	10 24	12	5
Supplies by creators and occasional sales (Article 103(2) of the Directive 2006/112/EC)	6	20	21	25 ⁴⁷	7 ⁴⁹ 19	20	23	10	5,5 10 ⁵¹	N/A	13,5	10 ⁵⁰	N/A	21	21	8	27 [-] ⁵²	18	6	10	8	6	24	9,5	20	10	12	20
E-books (supply of the digitised content of books over the internet or an electronic network)	21	20	21	25	19	20	23	21	5,5	25	23	4	19	21	21	3	27	18	21	20	23	23	24	22	20	24	25	20

¹ SE: CDs which reproduce the sound of contents printed on paper (e.g.: a book)

² IE: Parking rate

³ MT: If supplied by Public Authority: outside the scope; in cylinders: 18%

⁴ FR: Provided that it is at least 50 % from renewable energies

⁵ CZ: Public radio and TV broadcasting, excluding those of a commercial nature

⁶ HR: Public radio and TV broadcasting, excluding those of a commercial nature

⁷ RO: Public radio and TV broadcasting, excluding those of a commercial nature

⁸ SI: Public radio and TV broadcasting, excluding those of a commercial nature

⁹ UK: For domestic heating and deliveries of less than 2.300 litres

¹⁰ BE: Invalid cars

¹¹ IT: 4% on vehicles for the use of the disabled persons; the margin scheme applies to second-hand cars

¹² CZ: 15% applies only on regular transport

VI. VAT RATES GENERALLY APPLIED IN THE MEMBER STATES TO CERTAIN PRODUCTS OR SERVICES

0 = zero rate (exemption with refund of tax paid at preceding stage); [ex] = exemption; [m] = taxation on the margin; [-] = out of scope

- 13 CY: VAT rate of 9% applies to restaurant services and other catering services, with the exception of alcoholic beverages, beer and wine, which are taxed at 19%
- 14 AT: 10% on food, 10% on milk and chocolate, 20% on coffee, tea and other alcoholic or not alcoholic beverages
- 15 SI: VAT rate of 9,5% applies to the preparation of meals
- 16 UK: 20% if bought on catering premises, 0% if bought elsewhere
- 17 FR: Supplies of alcoholic beverages are subject to the standard rate of 20%
- 18 HR: Only for serving wine and beer
- 19 LU: Houses used as a principal dwelling
- 20 BE: Renovation and repairing of private dwellings completed more than 5 years ago
- 21 ES: Bricklaying work for the repair of private dwellings
- 22 FR: Renovation and repairing of private dwellings completed at least 2 years ago
- 23 LU: Only substantial works on housing constructed more than 20 years prior to the start of the works
- 24 NL: Until 1 July 2015, 6% on renovation and repairing of private dwellings of more than 2 years old but materials used are excluded
- 25 UK: For the Isle of Man only
- 26 HR: The supply of buildings and the land on which the buildings stand are exempted from VAT, except for the supply after the first occupation or use, that is, supply where more than 2 years have passed from the date of the first occupation or use to the date of the next supply.
- 27 IE: Building land that has been subjected to development
- 28 SK: If building land is supplied together with construction which is exempt from VAT
- 29 IT: 4% only for first housing
- 30 LV: To the first supply of new building
- 31 SI: Supply of construction and maintenance work for residential housing not provided as part of a social policy; supply and construction work on new non-residential buildings
- 32 SI: Supplies of new residential housing as part of a social policy
- 33 SI: Construction, renovation and alteration of residential housing as part of a social policy; renovation and repairing of private households
- 34 BE: Reduced rate of 12% only on phytopharmaceutical products recognised by the Ministry of Agriculture
- 35 DE: Reduced rate of 7% on biological (not chemical) fertilizers
- 36 IE: 0% on supplies of certain fertilisers in units of not less than 10 kg
- 37 IT: Reduced rate of 4% on organisms used in organic agriculture
- 38 LU: Reduced rate of 15% on phytopharmaceutical products under the TARIC code 38.08, whereas super reduced rate of 3% to fertilisers under the TARIC codes 31.01 to 31.05
- 39 AT: Reduced rate of 10% applies to animal or vegetable fertilisers (except guano), whether or not mixed together (but not chemically treated)
- 40 CZ: Reduced rate of 15% applies to cleaning and draining of waste water
- 41 NL: If the collection concerns industrial waste, both private enterprises and public authorities ought to charge a rate of 19%
- 42 LV: Supplies to the Bank of Latvia
- 43 BE: Notaries are subject to 21% as from 01.01.2014
- 44 PT: Supplies within the framework of legal aid or the appointment of a lawyer of its own motion; automatic designation; supplies relating to the labour law
- 45 DK: In respect of Article 123 Denmark reduces the taxable amount to 20% to which the 25% rate is applied, resulting in an effective rate of 5% for imports of both works of art and antiques. Similarly, the taxable amount in respect of supplies by creators is reduced by 20% to which the 25% rate applies, resulting in an effective rate of 5%
- 46 IE: 13.5% applies on works of art and on antiques
- 47 DE: The reduced rate applies on works of art and collector's items
- 48 IT: "Occasional sales" are taxable at the standard rate
- 49 CY: Importation of goods of archaeological value, CN code 9706 00 00

VI. VAT RATES GENERALLY APPLIED IN THE MEMBER STATES TO CERTAIN PRODUCTS OR SERVICES

0 = zero rate (exemption with refund of tax paid at preceding stage); [ex] = exemption; [m] = taxation on the margin; [-] = out of scope

⁵⁰ PT: The reduced rate applies only on works of art. In the Azores, the standard rate is 18% and the reduced rate is 5%. In the Madeira, the standard rate is 22% and the reduced rate is 5%.

⁵¹ FR: 5,5 % applies on works of art by their creator or his successors in title. The supply of works of art, on an occasional basis is subject to 10%.

⁵² HU: On occasional basis

DENMARK

The Faeroe Islands and Greenland are not part of the European Union; consequently, VAT (according to the VAT Directive 2006/112/EC) is not applicable on these territories.

GERMANY

For VAT purposes, the country does not include the island of Heligoland or the territory of Büsingen.

GREECE

For the departments of Lesbos, Chios, Samos, the Dodecanese and the Cyclades, and on the Aegean islands of Thassos, the Northern Sporades, Samothrace and Skiros, the rates of 6%, 13% and 23% have been reduced by 30% to 5%, 9% and 16% respectively. These rates apply to imports, intra-Community acquisitions, supplies of goods and services effected materially in total on these islands by persons established on them and supplies of goods from other areas of Greece to persons established on these islands. This preferential system does not, however, apply to tobacco products and means of transport. Mount Athos is excluded from the scope of VAT.

SPAIN

For VAT purposes, the country does not include the Canary Islands, Ceuta and Melilla.

FRANCE

Special rates apply in Corsica and the overseas departments (DOM):

a) CORSICA

- 0.90%: the first performances of some shows, sales of live meat and charcuterie animals to persons not liable to pay tax;
- 2.10%: some goods supplied in Corsica and some services to which the reduced rates are applicable in mainland France;
- 10%: certain work on immovable property, agricultural equipment, certain supplies of furnished lodging, and sales for consumption on the premises, sales of electricity supplied at low voltage;
- 13%: petroleum products;

The standard rate applicable in Corsica is the same as in the rest of the country: 20%.

b) DOM

In the overseas departments, but not French Guiana and Mayotte, a reduced rate of 2.10% and a standard rate of 8.5% are applicable and the rates of 1.05 % and 1.75 %, respectively (on the first performances of certain shows and certain sales of animals for slaughter and meat).

c) MONACO

Goods and services supplied to or from the Principality of Monaco are regarded as having been supplied to or from France.

ITALY

The following territories are excluded from the scope of VAT: Livigno, Campione d'Italia and the territorial waters of Lake Lugano.

VII. GEOGRAPHICAL FEATURES OF THE APPLICATION OF VAT IN THE EU

CYPRUS

Transactions originating in, or intended for, the United Kingdom Sovereign Base Areas of Akrotiri and Dhekelia are treated as transactions originating in or intended for the Republic of Cyprus.

The application of the acquis is suspended in those areas of the Republic of Cyprus in which the Government of the Republic of Cyprus does not exercise effective control.

AUSTRIA

A special rate of 19% applies in Jungholz and Mittelberg.

PORTUGAL

Special rates apply in the Azores and Madeira:

- a) In the Azores
 - 5%: reduced rate;
 - 10%: reduced rate / parking rate;
 - 18%: standard rate;

- b) In Madeira
 - 5%: reduced rate;
 - 12%: reduced rate / parking rate;
 - 22%: standard rate.

FINLAND

The Åland Islands are excluded from the scope of VAT.

UNITED KINGDOM

Goods and services supplied to or from the Isle of Man are regarded as having been supplied to or from the United Kingdom.

VIII. THE EVOLUTION OF VAT RATES APPLICABLE IN THE MEMBER STATES

MEMBER STATES AND DATES	REDUCED RATE	STANDARD RATE	INCREASED RATE	PARKING RATE
Belgium				
1/01/1971	6	18	25	14
1/01/1978	6	16	25	-
1/12/1980	6	16	25 25+5	-
1/07/1981	6	17	25 25+5	-
1/09/1981	6	17	25 25+8	-
1/03/1982	1 6	17	25 25+8	-
1/01/1983	1 6	19	25 25+8	17
1/04/1992	1 6 12	19,5	-	-
1/01/1994	1 6 12	20,5	-	12
1/01/1996	1 6 12	21	-	12
1/01/2000	6 12	21	-	12
Bulgaria				
1/04/1994	-	18	-	-
1/07/1996	-	22	-	-
1/01/1999	-	20	-	-
1/01/2007	7	20	-	-
1/04/2011	9	20	-	-
Czech Republic				
1/01/1993	5	23	-	-
1/01/1995	5	22	-	-
1/05/2004	5	19	-	-
1/01/2008	9	19	-	-
1/01/2010	10	20	-	-
1/01/2012	14	20	-	-
1/01/2013	15	21	-	-
1/01/2015	10/15	21	-	-
Denmark				
3/07/1967	-	10	-	-
1/04/1968	-	12,5	-	-
29/06/1970	-	15	-	-
29/09/1975	9,25	15	-	-
1/03/1976	-	15	-	-
3/10/1977	-	18	-	-
1/10/1978	-	20,25	-	-
30/06/1980	-	22	-	-
1/01/1992	-	25	-	-
Germany				
1/01/1968	5	10	-	-
1/07/1968	5	11	-	-
1/01/1978	6	12	-	-
1/07/1979	6,5	13	-	-
1/07/1983	7	14	-	-
1/01/1993	7	15	-	-
1/04/1998	7	16	-	-
1/01/2007	7	19	-	-
Estonia				
1991	-	10	-	-
1993-...	-	18	-	-
2000-2008	5	18	-	-
1/01/2009	9	18	-	-
1/07/2009	9	20	-	-

VIII. THE EVOLUTION OF VAT RATES APPLICABLE IN THE MEMBER STATES

MEMBER STATES AND DATES	REDUCED RATE	STANDARD RATE	INCREASED RATE	PARKING RATE
Greece				
1/01/1987	3 6	18	36	-
1/01/1988	3 6	16	36	-
28/04/1990	4 8	18	36	-
8/08/1992	4 8	18	-	-
1/04/2005	4,5 9	19	-	-
15/03/2010	5 10	21	-	-
1/07/2010	5,5 11	23	-	-
1/01/2011	6,5 13	23	-	-
20/07/2015	6 13	23	-	-
Spain				
1/01/1986	6	12	33	-
1/01/1992	6	13	28	-
1/08/1992	6	15	28	-
1/01/1993	3 6	15	-	-
1/01/1995	4 7	16	-	-
1/07/2010	4 8	18	-	-
1/09/2012	4 10	21	-	-
France				
1/01/1968 (1)	6	16,66	20	13
1/12/1968 (1)	7	19	25	15
1/01/1970	7,5	23	33,33	17,6
1/01/1973	7	20	33,33	17,6
1/01/1977	7	17,6	33,33	-
1/07/1982 (2)	4 5,5 7	18,6	33,33	-
1/01/1986	4 5,5 7	18,6	33,33	-
1/07/1986	2,1 4 5,5 7 13	18,6	33,33	-
17/09/1987	2,1 4 5,5 7 13	18,6	33,33	28
1/12/1988	2,1 4 5,5 7 13	18,6	28	-
1/01/1989	2,1 5,5 13	18,6	28	-
8/09/1989	2,1 5,5 13	18,6	25 28	-
1/01/1990	2,1 5,5 13	18,6	25	-
13/09/1990	2,1 5,5 13	18,6	22	-
29/07/1991	2,1 5,5	18,6	22	-
1/01/1993	2,1 5,5	18,6	-	-
1/08/1995	2,1 5,5	20,6	-	-
1/04/2000	2,1 5,5	19,6	-	-
1/01/2012	2,1 5,5 7	19,6	-	-
1/01/2014	2,1 5,5 10	20	-	-
(1) Up to 1.1.1970, the VAT rates were applicable to a price inclusive of VAT itself. As from 1.1.1970, the VAT rates apply to prices net of tax. (2) 4% rate 1.7.1982 to 1.1.1986 was provisional.				
Croatia				
1/08/1998	-	22	-	-
1/11/1999	0	22	-	-
1/01/2006	0 10	22	-	-
1/08/2009	0 10	23	-	-
1/03/2012	0 10	25	-	-
1/01/2013	5 10	25	-	-
1/01/2014	5 13	25	-	-
Ireland				
1/11/1972	1 5,26 11.11	16,37	30,26	-
3/09/1973	1 6,75 11.11	19,5	36,75	-
1/03/1976	10	20	35 40	-
1/03/1979	1 10	20	-	-
1/05/1980	1 10	25	-	-
1/09/1981	1,5 15	25	-	-
1/05/1982	1,8 18	30	-	-
1/03/1983	2,3 23	35	-	-

VIII. THE EVOLUTION OF VAT RATES APPLICABLE IN THE MEMBER STATES

MEMBER STATES AND DATES	REDUCED RATE	STANDARD RATE	INCREASED RATE	PARKING RATE
1/05/1983	2,3 5 18	23 35	-	-
1/07/1983	2 5 18	23 35	-	-
1/05/1984	2 5 8 18	23 35	-	-
1/03/1985	2,2 10	23	-	-
1/03/1986	2,4 10	25	-	-
1/05/1987	1,7 10	25	-	-
1/03/1988	1,4 5 10	25	-	-
1/03/1989	2 5 10	25	-	-
1/03/1990	2,3 10	23	-	-
1/03/1991	2,3 10 12,5	21	-	12,5
1/03/1992	2,7 10 12,5 16	21	-	16
1/03/1993	2,5 12,5	21	-	12,5
1/01/1996	2,8 12,5	21	-	12,5
1/03/1997	3,3 12,5	21	-	12,5
1/03/1998	3,6 12,5	21	-	12,5
1/03/1999	4 12,5	21	-	12,5
1/03/2000	4,2 12,5	21	-	12,5
1/01/2001	4,3 12,5	20	-	12,5
1/03/2002	4,3 12,5	21	-	12,5
1/01/2003	4,3 13,5	21	-	13,5
1/01/2004	4,4 13,5	21	-	13,5
1/01/2005	4,8 13,5	21	-	13,5
1/12/2008	4,8 13,5	21,5	-	13,5
1/01/2010	4,8 13,5	21	-	13,5
1/07/2011	4,8 9 13,5	21	-	13,5
1/01/2012	4,8 9 13,5	23	-	13,5
Italy				
1/01/1973	6	12	18	-
1/01/1975	6	12	30	18
18/03/1976	6	12	30	18
10/05/1976	6 9	12	30	18
23/12/1976	1 3 6 9	12	30	18
8/02/1977	1 3 6 9 12	14	35	18
3/07/1980	2 8	15	35	18
1/11/1980	1 2 3 6 9 12	14	35	15 18
1/01/1981	2 8	15	35	18
5/08/1982	2 8 10 15	18	38	20
19/04/1984	2 8 10 15	18	30 38	20
20/12/1984	2 9	18	30	-
1/08/1988	2 9	19	38	-
1/01/1989	4 9	19	38	-
13/05/1991	4 9 12	19	38	-
1/01/1993	4 9	19	-	12
1/01/1994	4 9	19	-	13
24/02/1995	4 10	19	-	16
1/10/1997	4 10	20	-	-
17/09/2011	4 10	21	-	-
1/10/2013	4 10	22	-	-
Cyprus				
1/07/1992	-	5	-	-
1/10/1993	-	8	-	-
1/07/2000	5	10	-	-
1/07/2002	5	13	-	-
1/01/2003	5	15	-	-
1/08/2005	5 8	15	-	-
1/03/2012	5 8	17	-	-
14/01/2013	5 8	18	-	-
13/01/2014	5 9	19	-	-

VIII. THE EVOLUTION OF VAT RATES APPLICABLE IN THE MEMBER STATES

MEMBER STATES AND DATES	REDUCED RATE	STANDARD RATE	INCREASED RATE	PARKING RATE
Latvia				
1/05/1995	-	18	-	-
1/01/2003	9	18	-	-
1/05/2004	5	18	-	-
1/01/2009	10	21	-	-
1/01/2011	12	22	-	-
1/07/2012	12	21	-	-
Lithuania				
1/05/1994	-	18	-	-
1/08/1994	9	18	-	-
1/01/1997	-	18	-	-
1/05/2000	5	18	-	-
1/01/2001	5 9	18	-	-
1/01/2009	5 9	19	-	-
1/09/2009	5 9	21	-	-
Luxembourg				
1/01/1970	4	8	-	-
1/01/1971	2 5	10	-	-
1/07/1983	3 6	12	-	-
1/01/1992	3 6	15	-	-
1/01/1993	3 6	15	-	12
1/01/2015	3 8	17	-	14
Hungary				
1/01/1988	0 15	25	-	-
1/01/1993	0 6	25	-	-
1/08/1993	10	25	-	-
1/01/1995	0 12	25	-	-
1/01/2004	5 15	25	-	-
1/01/2006	5 15	20	-	-
1/09/2006	5	20	-	-
1/07/2009	5 18	25	-	-
1/01/2012	5 18	27	-	-
Malta				
1/01/1995	5	15	-	-
1/01/1999	5	15	-	-
1/01/2004	5	18	-	-
1/01/2011	5 7	18	-	-
Netherlands				
1/01/1969	4	12	-	-
1/01/1971	4	14	-	-
1/01/1973	4	16	-	-
1/01/1976	4	18	-	-
1/01/1984	5	19	-	-
1/10/1986	6	20	-	-
1/01/1989	6	18,5	-	-
1/10/1992	6	17,5	-	-
1/01/2001	6	19	-	-
1/10/2012	6	21	-	-
Austria				
1/01/1973	8	16	-	-
1/01/1976	8	18	-	-
1/01/1978	8	18	30	30
1/01/1981	13 8	18	30	30
1/01/1984	10	20	32	32
1/01/1992	10	20	-	-
1/01/1995	10	20	-	12

VIII. THE EVOLUTION OF VAT RATES APPLICABLE IN THE MEMBER STATES

MEMBER STATES AND DATES	REDUCED RATE	STANDARD RATE	INCREASED RATE	PARKING RATE
Poland				
05/07/1993	7	22	-	-
4/09/2000	3 7	22	-	-
1/01/2011	5 8	23	-	-
Portugal				
1/01/1986	8	16	30	-
1/02/1988	8	17	30	-
24/03/1992 ⁽¹⁾	5	16	30	-
1/01/1995	5	17	-	-
1/07/1996	5 12	17	-	-
5/06/2002	5 12	19	-	12
1/07/2005	5 12	21	-	12
1/07/2008	5 12	20	-	12
1/07/2010	6 13	21	-	13
1/01/2011	6 13	23	-	13
(1) On 24 March 1992 Portugal abolished the zero rate. All goods and services previously zero-rated are now taxed at 6%.				
Romania				
1/07/1993	-	18	-	-
1/01/1995	9	18	-	-
1/02/1998	11	22	-	-
1/01/2000	-	19	-	-
1/01/2004	9	19	-	-
1/12/2008	5 9	19	-	-
1/07/2010	5 9	24	-	-
Slovenia				
1/07/1999	8	19	-	-
1/01/2002	8,5	20	-	-
1/07/2013	9,5	22	-	-
Slovak Republic				
1/01/1993	5	23	-	-
1/08/1993	6	25	-	-
1/01/1996	6	23	-	-
1/07/1999	10	23	-	-
1/01/2003	14	20	-	-
1/01/2004	-	19	-	-
1/01/2007	10	19	-	-
1/05/2010	6 10	19	-	-
01/01/2011	10	20	-	-
Finland				
1/06/1994	12 6 5	22	-	-
1/01/1995	17 12 6	22	-	-
1/01/1998	17 8	22	-	-
1/10/2009	12 8	22	-	-
1/07/2010	13 9	23	-	-
1/01/2013	14 10	24	-	-
Sweden				
1/01/1969	6,38 2,04	11,11	-	-
1/01/1971	9,89 3,09	17,65	-	-
1/06/1977	11,43 3,54	20,63	-	-
8/09/1980	12,87 3,95	23,46	-	-
16/11/1981	11,88 3,67	21,51	-	-
1/01/1983	12,87 3,95	23,46	-	-
1/07/1990	13,64 4,17	25	-	-
1/01/1992	18	25	-	-
1/01/1993	21	25	-	-
1/07/1993	21 12	25	-	-
1/01/1996	6 12	25	-	-

VIII. THE EVOLUTION OF VAT RATES APPLICABLE IN THE MEMBER STATES

MEMBER STATES AND DATES	REDUCED RATE	STANDARD RATE	INCREASED RATE	PARKING RATE
United Kingdom				
1/04/1973	-	10	-	-
29/07/1974	-	8	-	-
18/11/1974	-	8	25	-
12/04/1976	-	8	12,5	-
18/06/1979	-	15	-	-
1/04/1991	-	17,5	-	-
1/04/1994	-	17,5	-	8
1/01/1995	8	17,5	-	-
1/09/1997	5	17,5	-	-
1/12/2008	5	15	-	-
1/01/2010	5	17,5	-	-
4/01/2011	5	20	-	-

Determinadas cuestiones acerca de la no utilización, (o uso incorrecto) del Número de Identificación Fiscal en operaciones intracomunitarias.

En el presente artículo se comenta determinada casuística surgida en la realización de operaciones intracomunitarias efectuadas entre empresarios o profesionales, alguno de los cuales no tiene asignado el Número de identificación fiscal a efectos del IVA (NIF-IVA) de su Estado, no figurando inscrito en el Registro de Operadores intracomunitarios (ROI).

Los casos que se analizan son los siguientes:

- Entregas intracomunitarias de bienes o servicios, efectuadas por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del IVA (TAI), pero que no constan dados de alta en el ROI. Dichas operaciones se realizan con empresarios o profesionales establecidos en otro Estado de la UE, distinto de España. Estos destinatarios de las operaciones tienen asignado NIF-IVA de su Estado, estando inscritos en el Registro correspondiente.
- Entregas intracomunitarias de bienes realizadas por empresarios o profesionales establecidos en el TAI y dados de alta en el ROI, pero no así los empresarios adquirentes, establecidos en la UE, pero no en el TAI.
- Adquisiciones intracomunitarias efectuadas por sujetos pasivos del IVA establecidos en el TAI y que no figuran dados de alta en el ROI.
- Adquisiciones intracomunitarias efectuadas por sujetos pasivos sometidos al *régimen especial del recargo de equivalencia*, y que no figuran dados de alta en el ROI.
- Declaración por el IVA y cumplimiento de las obligaciones informativas de un empresario o profesional establecido en el TAI, que adquiere bienes o servicios a un proveedor intracomunitario que no está dado de alta en el ROI en su territorio, por no ser exigible por la normativa de su Estado.

1. INTRODUCCIÓN.

Para realizar operaciones intracomunitarias es preciso solicitar de la Administración tributaria la asignación del correspondiente NIF-IVA intracomunitario y la inclusión en el ROI mediante la declaración censal.

1.1. Registro de Operadores intracomunitarios (ROI)

Con relación a este registro, hay que distinguir según se trate de operadores relacionados con entregas de bienes o de prestaciones de servicios.

- En lo que hace referencia a **entrega de bienes**, la inclusión hace referencia a personas o entidades que tengan atribuido el NIF-IVA y que vayan a efectuar entregas intracomunitarias de bienes o adquisiciones intracomunitarias de bienes. Regulado por el artículo 25 del Real Decreto 1065/2007, 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 procedimientos de aplicación de los tributos* (en adelante Reglamento de aplicación de los tributos).

También deberán de ser objeto de inclusión en el Registro, las personas o entidades a las que se refiere el artículo 14 de la Ley del IVA (*adquisiciones intracomunitarias no sujetas*), cuando vayan a realizar adquisiciones intracomunitarias sujetas al IVA. En estos supuestos, la inclusión en el Registro determinará la asignación del NIF-IVA intracomunitario. (Caso de efectuar adquisiciones intracomunitarias no sujetas, deberá ser revocado el NIF-IVA suministrado).

- Respecto de las **prestaciones de servicios**, la inclusión en el ROI resulta obligatoria, para empresarios o profesionales que sean destinatarios de servicios prestados por otros empresarios o profesionales no establecidos en el TAI, y respecto de los cuales sean sujetos pasivos los destinatarios.

Y también los empresarios o profesionales que presten servicios que, de acuerdo con las reglas de localización, se entiendan realizados en el territorio de otros Estados comunitarios cuando los destinatarios de esos servicios sean sujetos pasivos del IVA por dichos servicios.

1.2.- Atribución del NIF- IVA.

El apartado 1 del artículo 25 del Reglamento de aplicación de los tributos establece que dicha asignación se producirá cuando el interesado solicite la inclusión en el ROI en la forma prevista para la declaración de alta o modificación de datos censales. Y, será el definido de acuerdo con lo establecido en dicho Reglamento, al que se antepondrá el prefijo ES.

A su vez, el apartado 2 del citado artículo 25 del Reglamento establece que las personas o entidades, a las que se asignará el NIF-IVA, son las siguientes:

- Los empresarios o profesionales que vayan a efectuar entregas intracomunitarias de bienes o adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al IVA.
- Los empresarios o profesionales que sean destinatarios de servicios prestados por otros empresarios o profesionales no establecidos en el TAI, y respecto de los cuales sean sujetos pasivos los destinatarios.
- Los empresarios o profesionales que presten servicios que, de acuerdo con las reglas de localización, se entiendan realizados en el territorio de otros estados Comunitarios cuando los destinatarios de esos servicios sean sujetos pasivos del IVA por dichos servicios.
- Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales cuando las adquisiciones intracomunitarias de bienes que efectúen, se encuentren sujetas al IVA según lo dispuesto por los artículos 13.1º y 14 de la Ley del IVA.

Finalmente, cabe mencionar que el apartado 3 del mismo artículo 25, se establecen excepciones o supuestos en los que no cabe la asignación del NIF-IVA.

El NIF-IVA suministrado debe consignarse en las facturas y en las declaraciones informativas para la adecuada imputación de operaciones.

La confirmación del NIF-IVA resulta imprescindible. Los apartados 4 y 5 del reiterado artículo 25, disponen que los empresarios o profesionales que entreguen bienes con destino a otros Estados miembros, o presten servicios que se entiendan localizados en otros Estados comunitarios, podrán solicitar a la Administración Tributaria la confirmación del NIF-IVA atribuido al destinatario por las autoridades fiscales de su Estado.

A estos efectos, debe tenerse en cuenta que el vendedor (o en su caso, el prestador de los servicios) establecido en el TAI puede dirigirse a la Administración Tributaria, o bien solicitar información en la página web de la Comisión europea, al objeto de poder obtener información en torno a la veracidad, validez, y corrección del NIF-IVA que le ha sido suministrado.

La regulación más general en la utilización del NIF viene recogida en el artículo 27 del Reglamento de aplicación de los tributos.

1.3.- Aplicación de la exención en las entregas intracomunitarias de bienes.

Como regla general, puede decirse que en el comercio intracomunitario de bienes, cuando está efectuado entre empresarios, se produce el desdoblamiento de las operaciones en dos hechos imponibles:

- una entrega de bienes localizada en el Estado miembro de origen, entrega exenta en ese Estado,
- y una adquisición intracomunitaria de bienes, sujeta y no exenta en el Estado de destino.

Para que ello sea así, se requiere el cumplimiento de unos requisitos. Caso de incumplirse alguno de ellos, la tributación debería producirse en origen, dejando de aplicarse la exención a entrega y debiendo en este caso, el vendedor, repercutir el IVA de su Estado.

Estos requisitos necesarios para que la entrega intracomunitaria se considere exenta en el Estado del vendedor, son:

- 1) Ambos (adquirente y transmitente) han de ser sujetos pasivos del IVA.
- 2) El vendedor debe conocer el NIF-IVA del adquirente.
- 3) Ha de existir, y se ha de acreditar, el transporte de los bienes objeto de la entrega, desde el Estado miembro del vendedor hasta el del comprador.

Con relación al NIF-IVA, como requisito para la exención en las entregas intracomunitarias, el artículo 13 del Reglamento de IVA dispone lo siguiente:

Artículo 13 Reglamento IVA:

Exenciones relativas a las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro.

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

1.4.- Regla general de localización de prestaciones de servicios.

De otro lado, la *regla general* del artículo 69 de la Ley del IVA, que regula la regla de localización de las prestaciones de servicios, conduce a la realización del hecho imponible en el IVA en la sede del destinatario de los servicios, para las prestaciones efectuadas entre empresarios o profesionales. Esta regla se completa con las reglas especiales del artículo 70 Ley del IVA, con diferentes criterios al expuesto (ejemplos: prestaciones de servicios relacionadas con inmuebles: tributan donde radica el inmueble, servicios de restaurantes, catering: donde se prestan los servicios, arrendamiento de medios de transporte: donde se efectúa la puesta a disposición, etc...).

Necesidad de la utilización del NIF-IVA en operaciones intracomunitarias.

De lo expuesto en los apartados 3 y 4 de esta introducción, queda claro que tanto para que se produzca la tributación en el Estado miembro del destinatario de las adquisiciones intracomunitarias de bienes (= exención en el Estado de la entrega), o de las prestaciones de servicios efectuadas entre empresarios cuando resulta de aplicación la regla general del artículo 69 de la Ley del IVA (= no sujeción en el Estado de la prestación), resulta fundamental que el destinatario de los bienes o servicios sea un sujeto pasivo del IVA, que va a afectar esos bienes o servicios adquiridos, a la actividad económica que realice.

En este sentido, se entiende (con las matizaciones a la vista de las Sentencias del TJUE que más abajo se reseñarán) que **con el suministro del NIF-IVA, el adquirente de bienes o servicios acredita la condición de sujeto pasivo del IVA.**

Así, el artículo 18 del Reglamento UE/282/2011 matiza, cuando el destinatario del servicio está establecido en la UE:

El criterio esencial para apreciar la condición del destinatario es el NIF/IVA del mismo: en la medida en que este NIF/IVA exista o esté en proceso de obtención, podrá el prestador considerar válidamente que el destinatario es empresario; en otro caso, deberá entender que se trata de un consumidor final.

No obstante, el prestador debe adoptar todas las medidas a su alcance (así, por ejemplo, solicitar de la administración la confirmación del NIF/IVA comunicado por el destinatario) y que resultan razonablemente exigibles de un operador de buena fe para confirmar que la condición del destinatario que se desprende del NIF/IVA se ajusta a la realidad.

Y, en el primer párrafo del artículo 55 del citado Reglamento UE/282/2011, se establece la obligatoriedad de comunicar por el cliente a su proveedor de bienes o servicios, el NIF-IVA que se le ha atribuido por las autoridades fiscales.

2.- COMENTARIOS SOBRE LOS TEMAS PROPUESTOS.

2.1. Entregas intracomunitarias de bienes o servicios efectuadas por empresarios o profesionales establecidos en el TAI, pero que no constan dados de alta en el ROI. Dichas entregas o servicios son prestados a sujetos pasivos del IVA de otro Estado de la UE.

El sujeto pasivo del IVA, establecido en el TAI, que sin estar dado de alta en el ROI, efectúa entrega de bienes o presta servicios a otros empresarios o profesionales no establecidos en el TAI -pero si en la UE- está incumpliendo lo dispuesto por los apartados 1 y 2 del artículo 25 del Reglamento de aplicación de los tributos.

No obstante, la inclusión en el ROI no figura entre los requisitos necesarios para que la entrega de bienes intracomunitaria esté exenta en el IVA, por lo que sí se diera el cumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo 25 de la Ley del IVA, y por el 13 del Reglamento del Impuesto (en ellos no se exige la inclusión en el ROI), la entrega de bienes efectuada por un empresario ubicado en el TAI, se deberá tratar como una operación exenta en el IVA, a pesar del incumplimiento formal señalado en el párrafo anterior.

Igual consideración cabe realizar con respecto de las prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales establecidos en el TAI que no figuren incluidos en el ROI, siendo el destinatario de esos servicios otros empresarios o profesionales no ubicados en el TAI, pero sí en el UE. En este sentido, la regla general del artículo 69 de la Ley del IVA fija la regla de localización en la sede del destinatario, sin exigir la inclusión en el ROI del prestador de servicios, por lo que estos servicios estarán *no sujetos* al IVA español (por tributar en la sede del destinatario), aunque el prestador no estuviese dado de alta en el ROI.

Todo ello, sin perjuicio de que la falta solicitud del NIF-IVA intracomunitario y de la inclusión en el ROI pudiera ser considerada como constitutiva de una infracción tributaria prevista en el artículo 202 de la Ley 58/2003, General Tributaria, sancionada de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 de dicho artículo.

2.2. Entregas intracomunitarias de bienes realizadas por empresarios o profesionales dados de alta en el ROI, pero no así los empresarios adquirentes, establecidos en la UE, pero fuera del TAI.

De acuerdo con lo dispuesto por los artículos 25 de la Ley del IVA y el 13.3 del Reglamento que desarrolla la Ley, los vendedores establecidos en el TAI aplican la exención del IVA por las entregas intracomunitarias que efectúan siempre que hayan obtenido el NIF-IVA “correcto” del adquirente, y siempre que puedan acreditar que los bienes han sido transportados desde el TAI hasta otro Estado miembro de la UE, sin necesidad de entrar a averiguar la condición del adquirente.

Este requisito mencionado respecto del NIF-IVA, debe ser matizado a la vista de Sentencias del TJUE, recogidas, en alguna Resolución del TEAC.

Según la doctrina que se cita, 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 intracomunitarias de bienes, pero que no ha de condicionar la exención de la entrega intracomunitaria de bienes.**

Así, la sentencia Vogtländische Straben, Tief-und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch, C-587/10 de 27 de septiembre de 2012 se plantea al TJUE si la exención de la entrega intracomunitaria de bienes 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 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 entrega intracomunitaria de bienes 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.

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 en la Sentencia antes referida, se trata de una mera exigencia formal que no puede condicionar la exención en la entrega intracomunitaria de bienes; cuando no se haya suministrado un NIF-IVA comunitario, en el caso de que de la información recibida del adquirente, se constate su condición de sujeto pasivo resultará procedente la exención.

El TEAC recoge esta doctrina, y en la Resolución 17/10/2013 (Resolución 00/454/2012) revisa criterios anteriores, y siguiendo al TJUE, concluye con que *no puede supeditarse la exención de la entrega intracomunitarias de bienes al mero cumplimiento de requisitos formales, y solamente cabe denegar la exención cuando el incumplimiento de las obligaciones formales impida la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales, de modo que si la acreditación llegase a través de otros medios de prueba, resulta improcedente denegar la exención por no haber aportado el número de operador intracomunitario.*

2.3. Adquisiciones intracomunitarias efectuadas por sujetos pasivos del TAI, que no figuran dados de alta en el ROI.

Al igual que lo señalado en el apartado 2.1 de este artículo, cabe concluir con que el sujeto pasivo del IVA, adquirente de bienes o servicios, que no solicita el NIF-IVA a la Administración Tributaria, y no figura inscrito en el ROI, está incumpliendo con la obligación formal que le impone el reiterado artículo 25 del Reglamento de aplicación de los tributos.

El artículo 13 de la Ley del IVA dispone que estén sujetas al Impuesto las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas por empresarios o profesionales, cuando dichas operaciones se consideren efectuadas en el TAI.

Conforme a esto, uno de los elementos que delimita el hecho imponible es la condición del adquirente como empresario o profesional.

Con base a la doctrina del TJUE referida en el apartado 2.2 de este artículo, debe concluirse con que, en la medida en que el empresario o profesional localizado en el TAI realice una adquisición de bienes a otro empresario o profesional establecido en otro Estado miembro distinto del TAI, sin haber solicitado el NIF-IVA comunitario, siempre que haya manifestado mediante otras indicaciones su condición de sujeto pasivo, está realizando una adquisición intracomunitaria de bienes localizada en el TAI.

2.4. Adquisiciones intracomunitarias efectuadas por sujetos pasivos sometidos al *régimen especial del recargo de equivalencia*, y que no figuran dados de alta en el ROI.

El régimen especial del recargo de equivalencia resulta de aplicación obligatoria (no susceptible de renuncia) a las personas físicas y entidades sometidas a la atribución de rendimientos en el IRPF, que tengan la condición de comerciantes minoristas prevista en el artículo 149 de la Ley del IVA.

Los comerciantes sujetos a este régimen, deben repercutir el Impuesto a sus clientes (no así el recargo de equivalencia), no estando obligados a liquidar ni ingresar el Impuesto. Obligados al pago de las cuotas de IVA más el recargo de equivalencia a sus proveedores, no pueden deducirse esas cuotas de IVA ni los recargos que soportan.

Cuando los comerciantes minoristas en régimen de recargo de equivalencia realizan adquisiciones intracomunitarias, quedan obligados al pago del Impuesto y del recargo de equivalencia que les corresponde. A estos efectos, deben presentar la autoliquidación especial de carácter no periódico, Modelo 309, consignando en la citada declaración, e ingresando, las cuotas del IVA y los recargos de equivalencia por las adquisiciones intracomunitarias efectuadas.

Como se ha repetido reiteradamente, para realizar las operaciones intracomunitarias es preciso, solicitar a la Administración tributaria la asignación del correspondiente NIF-IVA, y la inclusión en el ROI.

En consonancia con lo referido en el anterior apartado 2.3, por tratarse de una adquisición de bienes efectuada por un empresario establecido en TAI (el comerciante minorista), a un proveedor establecido en la UE, se sujeta al IVA la operativa como adquisición intracomunitaria, quedando obligado el comerciante minorista a presentar la declaración Modelo 309, ingresando las cuotas de IVA y recargo de equivalencia por las adquisiciones efectuadas, aun cuando no hubiese solicitado la asignación del NIF-IVA ni la inclusión en el ROI.

Estos Incumplimientos, de carácter formal, podrían ser constitutivos de la infracción reseñada anteriormente, del artículo 202 de la Ley General Tributaria.

2.5. Declaración por el IVA, y cumplimiento de las obligaciones informativas de un empresario o profesional establecido en el TAI que adquiere bienes o servicios a un proveedor intracomunitario que no está dado de alta en el ROI en su territorio, por no ser exigible por la normativa de su Estado.

Cuestión tratada por la Consulta Vinculante V0769-15, de 09/03/2015. La DGT se pronuncia sobre el modo de actuar para casos en los que el proveedor establecido en otro Estado de la UE, distinto de España, no dispone de NIF-IVA intracomunitario (en determinados Estados europeos y bajo determinadas circunstancias la expedición del NIF-IVA intracomunitario no resulta obligatoria, y en otros Estados existen franquicias respecto al IVA).

Para estos caso, como se ha comentado anteriormente, el empresario adquirente establecido en el TAI, deberá declarar la adquisición intracomunitaria que efectúe en la autoliquidación que le corresponda; pero con respecto a las declaraciones informativas, no deberá incluir esta operación en la *declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias* (Modelo 349), sino en la *declaración de operaciones con terceras personas* (Modelo 347).