

Consulta vinculante V0188-15

Dirección General de Tributos · SG de Impuestos sobre el Consumo

Fecha de salida: 20/01/2015

Normativa: Ley 37/1992 arts. 4, 69-uno-1º- 84-Uno-2º. Real Decreto 1624/1992 arts. 78 y 79

Descripción de hechos

La sociedad mercantil consultante opera habitualmente con empresas británicas. Las empresas del Reino Unido facturan sus servicios a las empresas españolas sin IVA. Estas empresas no están Registradas en el Registro de Operadores intracomunitarios.

Cuestión planteada

Obligación de registrarse de las empresas del Reino Unido que facturan a empresas españolas.

Contestación completa

1.- El artículo 69 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), regula las reglas generales del lugar de realización de las prestaciones de servicios: “Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos: 1º. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste. (...)”. Por otra parte, en la medida que los servicios son prestados por un empresario o profesional no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, será de aplicación lo dispuesto en el artículo Artículo 84.Uno.2º del mismo texto legal que establece que son sujetos pasivos del Impuesto: “2º. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación: a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto. (...)”. Tratándose, por tanto, de adquisiciones intracomunitarias de servicios efectuadas por la consultante, de las definidas en el artículo 79 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre), como las prestaciones de servicios sujetas y no exentas en el territorio de aplicación del Impuesto que sean prestadas por 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 territorio de aplicación del Impuesto. 2.- A este respecto, el artículo 78 del Reglamento del Impuesto establece con carácter general que: “Los empresarios y profesionales deberán presentar una declaración recapitulativa de las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes y de las prestaciones y adquisiciones intracomunitarias de servicios que realicen en la forma que se indica en el presente capítulo”. Así, el artículo 79.4º del mismo texto reglamentario dispone que: “Estarán obligados a presentar la declaración recapitulativa los empresarios y profesionales, incluso cuando tengan dicha condición con arreglo a lo dispuesto en el apartado cuatro del artículo 5 de la Ley del Impuesto, que realicen cualquiera de las siguientes operaciones: 4. º Las adquisiciones intracomunitarias de servicios. A efectos de este Reglamento, se considerarán adquisiciones intracomunitarias de servicios las prestaciones de servicios sujetas y no exentas en el territorio de aplicación del Impuesto que sean prestadas por 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 territorio de aplicación del Impuesto.”. Asimismo, la declaración

recapitulativa citada está regulada por la Orden EHA/769/2010, de 18 de marzo, por la que se aprueba el modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, así como los diseños físicos y lógicos y el lugar, forma y plazo de presentación, se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática, y se modifica la Orden HAC/3625/2003, de 23 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 309 de declaración-liquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido, y otras normas tributarias, (BOE de 29 de marzo). El artículo 2.d) de la mencionada Orden señala que: "Estarán obligados a presentar la Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias los empresarios y profesionales que realicen cualquiera de las siguientes operaciones: (...) d) Las adquisiciones intracomunitarias de servicios, en las condiciones previstas en el artículo 79 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido." 3.- Por otra parte, el artículo 31 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre) establece en relación, con la declaración anual de operaciones con terceras personas, lo siguiente: "1. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de dicha ley, que desarrollen actividades empresariales o profesionales, deberán presentar una declaración anual relativa a sus operaciones con terceras personas. A estos efectos, se considerarán actividades empresariales o profesionales todas las definidas como tales en el artículo 5.dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Asimismo, tendrán esta consideración las actividades realizadas por quienes sean calificados de empresarios o profesionales en el artículo 5.uno de dicha ley, con excepción de lo dispuesto en su párrafo e). (...)". En principio, conforme a lo anterior y en la medida en que el consultante se considere empresario o profesional, estará también obligado a la presentación de la declaración anual de operaciones con terceras personas. En relación con el contenido de esta declaración, el artículo 33.1 del referido Reglamento dispone: "1. Los obligados tributarios a que se refiere el artículo 31.1 de este reglamento deberán relacionar en la declaración anual todas aquellas personas o entidades, cualquiera que sea su naturaleza o carácter, con quienes hayan efectuado operaciones que en su conjunto para cada una de dichas personas o entidades hayan superado la cifra de 3.005,06 euros durante el año natural correspondiente. A tales efectos, se computarán de forma separada las entregas y las adquisiciones de bienes y servicios. A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, tendrán la consideración de operaciones tanto las entregas de bienes y prestaciones de servicios como las adquisiciones de los mismos. En ambos casos, se incluirán las operaciones típicas y habituales, las ocasionales, las operaciones inmobiliarias y las subvenciones, auxilios o ayudas no reintegrables que puedan otorgar. Con las excepciones que se señalan en el apartado siguiente, en la declaración anual se incluirán las entregas, prestaciones o adquisiciones de bienes y servicios sujetas y no exentas en el Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las no sujetas o exentas de dicho impuesto. (...)". No obstante lo anterior, el apartado 2, letra i) del referido artículo 33 del Reglamento señala que: "2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, quedan excluidas del deber de declaración las siguientes operaciones: (...) i) En general, todas aquellas operaciones respecto de las que exista una obligación periódica de suministro de información a la Administración tributaria estatal y que como consecuencia de ello hayan sido incluidas en declaraciones específicas diferentes a la regulada en esta subsección y cuyo contenido sea coincidente.". Por tanto, para poder aplicar la excepción anterior es preciso que se cumplan tres requisitos: - Que exista una obligación periódica de suministro de información mediante una declaración específica diferente a la declaración de operaciones con terceros. - Que como consecuencia de ello las operaciones hayan sido incluidas en declaraciones específicas diferentes al modelo "347". - Que ambas declaraciones tengan contenido coincidente. En relación al segundo requisito, es decir, que la operación haya sido incluida en otra declaración específica diferente a la declaración de operaciones con terceras personas, debe ser interpretado conforme al artículo 17.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE de 18 de diciembre), que señala que: "5. Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.". A la vista de lo anterior, el que no sea posible la inclusión en la declaración específica diferente al modelo "347" es un acto que no debe depender de la mera voluntad del declarante, sino que se

debe producir por circunstancias exógenas a dicha voluntad. 4.- En consecuencia, teniendo en cuenta que el declarante (consultante) no puede incluir las operaciones objeto de consulta en el modelo "349" como consecuencia de la falta de comunicación del NIF a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido por parte de los prestadores de servicios situados en el Reino Unido dado que, según manifestaciones del declarante, aquellos no están obligado a disponer de un NIF a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, en dichos Estados miembros, deberá declararse dicha información en la declaración de operaciones con terceras personas, modelo "347". A estos efectos, la Orden HAP/1732/2014, de 24 de septiembre, por la que se modifican la Orden EHA/3012/2008, de 20 de octubre, por la que se aprueba el modelo 347 de declaración anual de operaciones con terceras personas, así como los diseños físicos y lógicos y el lugar, forma y plazo de presentación; y la Orden de 20 de noviembre de 2000, por la que se aprueban los modelos 115, en pesetas y en euros, de declaración-documento de ingreso, los modelos 180, en pesetas y en euros, del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre determinadas rentas o rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, correspondiente a establecimientos permanentes, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores del citado modelo 180 por soportes directamente legibles por ordenador y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática (BOE de 26 de septiembre), ha previsto las modificaciones necesarias para que los empresarios y profesionales puedan incluir los datos referidos a las operaciones objeto de consulta. No obstante, en la medida que de conformidad, con lo dispuesto en el artículo 33.1 del Reglamento General, antes transcrito, las prestaciones de servicios objeto de consulta no hayan superado, en su conjunto, la cifra de 3.005,06 euros para cada una de dichas personas o entidades durante el año natural correspondiente, no existirá obligación de declarar estas operaciones en el modelo "347", sin que deba tampoco informarse en el modelo "349" al no ser posible su inclusión en los términos señalados. 5.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Copia de cortesía de España Abogados. Reproduce el texto publicado por la Dirección General de Tributos en su base de doctrina tributaria. El documento oficial es el de la DGT: https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0188-15 . Las contestaciones a consultas tributarias escritas vinculan a los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos (art. 89.1 de la Ley 58/2003); para el obligado tributario tienen carácter informativo y no son recurribles (art. 89.4).