

Consulta vinculante V0866-18

Dirección General de Tributos · SG de Impuestos sobre el Consumo

Fecha de salida: 28/03/2018

Normativa: Ley 37/1992 arts. 4, 21-5º, 69-uno-1º, 70-uno-2º, 72, 2, 164-uno-6º

Descripción de hechos

La consultante es una operadora de transportes internacionales que contrata por cuenta propia toda la logística del transporte, entre dos localidades cualesquiera, expidiendo facturas a clientes con Numero de Identificación Fiscal (NIF) español, comunitario o de países terceros y recibiendo facturas por servicios contratados por nosotros para realizar el transporte de suministradores con NIF español, comunitario o de países terceros. Un cliente con NIF comunitario, encarga el transporte de una mercancía que sale de España o de cualquier país comunitario, hacia un país tercero.

Cuestión planteada

Calificación de la operación. Modelo 303, 349 y 390.

Contestación completa

1.- El artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el valor añadido (BOE del 29 de diciembre) establece que “estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”. Por su parte, el artículo 5.Uno de la Ley del Impuesto señala que: “Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales: a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo. (...) b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. (...)”. En este sentido, el mismo artículo 5 de la Ley en su apartado dos define las actividades empresariales o profesionales como “las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”. De lo anterior se deriva que la entidad consultante que se dedica al transporte internacional de mercancías para clientes nacionales, comunitarios y de terceros países tienen la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y quedan sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las prestaciones de servicios que efectúen en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional en el territorio de aplicación del Impuesto. . 2.- A efectos de localizar los servicios de transporte objeto de consulta, debe tenerse en cuenta que el artículo 69.Uno.1º de la Ley del Impuesto que establece que: “Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos: 1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.”. En conclusión, el servicio de transporte de mercancías a empresarios o profesionales prestado por el consultante se entenderá realizado en el territorio de aplicación del Impuesto y quedará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando su destinatario, empresario o profesional, tenga su sede de actividad económica, o un establecimiento permanente, o en su defecto, su domicilio o residencia habitual en dicho territorio, que sea destinatario de los servicios de transporte de mercancías objeto de consulta. En cuanto a la

condición de empresario o profesional destinatario del servicio, el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 23 de marzo) en su artículo 18 señala lo siguiente: “1. Salvo que disponga de información que indique lo contrario, el prestador podrá considerar que un cliente establecido en la Comunidad es un sujeto pasivo en las siguientes condiciones: a) en caso de que el cliente le haya comunicado su número de identificación individual a efectos del IVA y el prestador obtiene la confirmación de la validez de dicho número de identificación, así como del nombre y dirección correspondientes con arreglo al artículo 31 del Reglamento (CE) 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido; b) en caso de que el cliente todavía no haya recibido un número de identificación individual a efectos del IVA, pero informe al prestador de que lo ha solicitado y el prestador obtiene cualquier otro elemento de prueba que demuestre que el cliente es un sujeto pasivo o una persona jurídica que no tiene la condición de sujeto pasivo pero está obligada a identificarse a efectos del IVA, y comprueba de manera razonable la exactitud de la información facilitada por el cliente a través de medidas normales de seguridad comercial, como las relativas a los controles de identidad o de pago. 2. Salvo que disponga de información que indique lo contrario, el prestador podrá considerar que un cliente establecido en la Comunidad no tiene condición de sujeto pasivo si puede demostrar que dicho cliente no le ha comunicado su número de identificación individual a efectos del IVA. 3. Salvo que disponga de información que indique lo contrario, el prestador podrá considerar que un cliente establecido fuera de la Comunidad es un sujeto pasivo: a) si obtiene del cliente el certificado, expedido por las autoridades fiscales competentes de que dependa el cliente, que confirme que este último está desarrollando actividades económicas que le permiten obtener la devolución del IVA con arreglo a lo dispuesto en la Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Modalidades de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad; b) en caso de que el cliente no esté en posesión de dicho certificado, si el prestador dispone del número de identificación a efectos del IVA, o de un número similar asignado al cliente por el país de establecimiento y que sirva para identificar a la empresa, o de cualquier otro elemento de prueba que demuestre que el cliente es un sujeto pasivo y si el prestador comprueba de manera razonable la exactitud de la información facilitada por el cliente, a través de medidas normales de seguridad comercial, como las relativas a los controles de identidad o de pago.”. Por tanto, el consultante podrá entender que un cliente establecido en otro Estado miembro es un empresario o profesional destinatario del servicio si le ha comunicado su número de identificación individual a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (NIF-IVA) y obtiene la confirmación de la validez de dicho número de identificación, así como del nombre y dirección correspondientes con arreglo al artículo 31 del Reglamento (CE) 904/2010. En el caso de clientes establecidos en un territorio que no forma parte de la Unión Europea, el consultante podrá entender que es un empresario o profesional si acredita su condición por cualquier medio de prueba admisible en derecho como el NIF- IVA, o un número similar asignado al cliente por el país de establecimiento y que sirva para identificar a la empresa, o de cualquier otro elemento de prueba que demuestre que el cliente es un sujeto pasivo y si el consultante comprueba de manera razonable la exactitud de la información facilitada por el cliente, a través de medidas normales de seguridad comercial, como las relativas a los controles de identidad o de pago. 3.- En el caso de que el cliente no actúe en la condición de empresario o profesional, para la determinación del lugar de realización de los servicios de transporte de mercancías prestados habrá que estar a las reglas previstas en el artículo 70, apartado uno, número 2º conforme al cual se entenderán prestados en el territorio español de aplicación del impuesto los siguientes servicios: “2º. Los de transporte que se citan a continuación, por la parte de trayecto que discurra por el territorio de aplicación del Impuesto tal y como éste se define en el artículo 3 de esta Ley: (...) b) Los de transporte de bienes distintos de los referidos en el artículo 72 de esta Ley cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal.”. Finalmente, el artículo 72 de la Ley relativo al lugar de realización de los transportes intracomunitarios de bienes cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, señala lo siguiente “Uno. Los transportes intracomunitarios de bienes cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal se considerarán realizados en

el territorio de aplicación del Impuesto cuando se inicien en el mismo. Dos. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley se entenderá por: a) Transporte intracomunitario de bienes: el transporte de bienes cuyos lugares de inicio y de llegada estén situados en los territorios de dos Estados miembros diferentes. b) Lugar de inicio: el lugar donde comience efectivamente el transporte de los bienes, sin tener en cuenta los trayectos efectuados para llegar al lugar en que se encuentren los bienes. c) Lugar de llegada: el lugar donde se termine efectivamente el transporte de los bienes.". El servicio de transporte de mercancías realizado por el consultante, cuando el destinatario del mismo no sea un empresario o profesional actuando como tal, se entenderá prestado en el territorio de aplicación del Impuesto y quedará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido, por la parte de trayecto que discurra por el territorio español de aplicación del Impuesto. Por otra parte, el servicio de transporte intracomunitario de mercancías realizado por el consultante, cuando el destinatario del mismo no sea un empresario o profesional actuando como tal, se considerarán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto, y sujetos al Impuesto en España, cuando se inicien en el mismo. A efectos de la Ley 37/1992 se considera transporte intracomunitario de bienes: el transporte de bienes cuyos lugares de inicio y de llegada estén situados en los territorios de dos Estados miembros diferentes. 4.- En relación con los servicios de transportes que se entiendan realizados en el territorio español de aplicación del Impuesto de conformidad con las reglas anteriores, el artículo 21.5º de la Ley 37/1992 señala que estarán exentas: "5º. Las prestaciones de servicios, incluidas las de transporte y operaciones accesorias, distintas de las que gocen de exención conforme al artículo 20 de esta Ley, cuando estén directamente relacionadas con las exportaciones de bienes fuera del territorio de la Comunidad. Se considerarán directamente relacionados con las mencionadas exportaciones los servicios respecto de los cuales concurren las siguientes condiciones: a) Que se presten a quienes realicen dichas exportaciones, a los destinatarios de los bienes, a sus representantes aduaneros, o a los transitarios y consignatarios que actúen por cuenta de unos u otros. b) Que se realicen a partir del momento en que los bienes se expidan directamente con destino a un punto situado fuera del territorio de la Comunidad o a un punto situado en zona portuaria, aeroportuaria o fronteriza para su inmediata expedición fuera de dicho territorio. La condición a que se refiere la letra b) anterior no se exigirá en relación con los servicios de arrendamiento de medios de transporte, embalaje y acondicionamiento de la carga, reconocimiento de las mercancías por cuenta de los adquirentes y otros análogos cuya realización previa sea imprescindible para llevar a cabo el envío.". 5.- Finalmente, por lo que se refiere a las obligaciones de declaración, el artículo 164, apartado uno, número 6º de la Ley 37/1992 establece que los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los límites, requisitos y condiciones que se determinen reglamentariamente a: "6º.- Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del Impuesto resultante. Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual.". El artículo 71 del Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 28 de diciembre (BOE del 31), dispone que: "1. Salvo lo establecido en relación con las importaciones, los sujetos pasivos deberán realizar por sí mismos la determinación de la deuda tributaria mediante declaraciones-liquidaciones ajustadas a las normas contenidas en los apartados siguientes. (...) 4. La declaración-liquidación deberá cumplimentarse y ajustarse al modelo que, para cada supuesto, determine el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y presentarse durante los veinte primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación trimestral. (...) 7. Además de las declaraciones-liquidaciones a que se refieren los apartados 3, 4 y 5 de este artículo, los sujetos pasivos deberán formular una declaración-resumen anual en el lugar, forma, plazos e impresos que, para cada supuesto, se apruebe por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.". En relación con el modelo 303, de declaración-liquidación periódica, deberá atenderse a las instrucciones determinadas por la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, (BOE de 30 de diciembre), por la que se aprueban, entre otros, el modelo 303 Impuesto sobre el Valor Añadido, modificada por la Orden EHA/1033/2011, de 18 de abril, (BOE de 27 de abril), también modificada por Orden HAP/2215/2013, de 26 de noviembre, (BOE de 29 de noviembre) y por Orden HAP/2373/2014, de 9 de diciembre (BOE de 19 de diciembre). Por su parte, la declaración-resumen anual (modelo 390) se registrará por lo dispuesto en la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre, (BOE de 20 de noviembre) por la que se aprueba el modelo 390 de declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido, modificada a través de Orden EHA/3061/2010, de 22 de noviembre (BOE de 30 de noviembre, también a través de Orden HAP/2725/2012,

de 19 de diciembre (BOE de 21 de diciembre), a través de la Orden HAP/2373/2014, de 9 de diciembre, (BOE de 30 de noviembre), por la Orden HAP/2429/2015, de 10 de noviembre, (BOE de 18 de noviembre) y, últimamente, por la Orden HAP/1626/2016. En cuanto al detalle de cada una de las obligaciones formales que el consultante ha de cumplir, debe señalarse que, de conformidad con los artículos 85, 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18 de diciembre), así como los artículos 63 a 68 del Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE del 5 de septiembre), relativos a la información y asistencia tributaria y, en concreto, a las consultas tributarias escritas, este Centro Directivo es competente para la contestación a las consultas tributarias escritas respecto del "régimen y la clasificación o calificación tributaria" que en su caso corresponda a los obligados tributarios consultantes. De acuerdo con el artículo 117 de la Ley General Tributaria, corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a través de los órganos que desarrollan las funciones de gestión tributaria, el ejercicio de las actuaciones de información y asistencia tributaria y, en concreto, en cuanto a la forma en que debe darse cumplimiento a las obligaciones formales derivadas del Impuesto sobre el Valor Añadido. A estos efectos, podrá contactar con la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el teléfono general de información tributaria: 901-33-55-33; o a través de su sede electrónica: <http://www.aeat.es>. 6.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre. General Tributaria.

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=V0866-18 . 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).