

Resultados

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

Documento seleccionado

Nº de consulta	V0003-22
Órgano	SG de Impuestos sobre el Consumo
Fecha salida	03/01/2022
Normativa	Ley 37/1992 art. 68 y 84
Descripción de hechos	<p>La consultante es una entidad mercantil no establecida en el territorio de aplicación del Impuesto pero que posee un Número de Identificación Fiscal a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (NIF-IVA) asignado por las autoridades fiscales españolas.</p> <p>La consultante adquiere bienes a una entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto. La mercancía adquirida es revendida a una empresa alemana, no establecida en el territorio de aplicación del Impuesto, pero igualmente en posesión de un NIF-IVA español, la cual, a su vez la transmitirá a una empresa irlandesa, saliendo de España, con destino a Irlanda donde será objeto de instalación.</p>
Cuestión planteada	Si procede aplicar la regla de inversión del sujeto pasivo en el Impuesto sobre el Valor Añadido en la entrega de la mercancía de la empresa española a la consultante y en la posterior venta de la consultante a la empresa alemana
Contestación completa	<p>1.- De acuerdo con el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre):</p> <p>"Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."</p> <p>Las entregas de bienes son definidas por el artículo 8 de la Ley del Impuesto que dispone que:</p> <p>"Uno. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes. (...)."</p> <p>Directamente relacionado con el precepto anterior se encuentra el artículo 3 de la Ley 37/1992 que viene a delimitar lo que debe considerarse como el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, viene a concretar qué tipo de operaciones se encontrarán sujetas al Impuesto. Señala dicho artículo que:</p> <p>"Uno. El ámbito espacial de aplicación del impuesto es el territorio español, determinado según las previsiones del apartado siguiente, incluyendo en él las islas adyacentes, el mar territorial hasta el límite de 12 millas náuticas, definido en el artículo 3.º de la Ley 10/1977, de 4 de enero, y el espacio aéreo correspondiente a dicho ámbito.</p> <p>Dos. A los efectos de esta Ley, se entenderá por:</p> <p>1.º «Estado miembro», «Territorio de un Estado miembro» o «interior del país», el ámbito de aplicación del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea definido en el mismo, para cada Estado miembro, con las siguientes exclusiones:</p>

a) En la República Federal de Alemania, la Isla de Helgoland y el territorio de Büsingen; en el Reino de España, Ceuta y Melilla y en la República Italiana, Livigno, en cuanto territorios no comprendidos en la Unión Aduanera.

b) En el Reino de España, Canarias; en la República Francesa, los territorios franceses a que se refieren el artículo 349 y el artículo 355, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea; en la República Helénica, Monte Athos; en el Reino Unido, las Islas del Canal; en la República Italiana, Campione d'Italia y las aguas nacionales del lago de Lugano, y en la República de Finlandia, las islas Aland, en cuanto territorios excluidos de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios.

2.º "Comunidad" y "territorio de la Comunidad", el conjunto de los territorios que constituyen el «interior del país» para cada Estado miembro, según el número anterior.

3.º "Territorio tercero" y "país tercero", cualquier territorio distinto de los definidos como «interior del país» en el número 1.º anterior.

(...).".

2.- De acuerdo con la operativa descrita en el escrito de consulta los mismos bienes son objeto de tres entregas de bienes distintas, efectuadas de forma sucesiva o en cadena, pero son objeto de un único transporte a otro Estado miembro.

En cuanto a las reglas referentes al lugar de realización de la entrega de bienes de la consultante a la entidad irlandesa, dispone el artículo 68 de la Ley 37/1992 que:

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

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

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

1.º A) Las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte con destino al adquirente, distintas de las señaladas en los apartados tres y cuatro siguientes, cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio.

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

B) A los efectos de lo dispuesto en el primer párrafo de la letra A) anterior, tratándose de bienes objeto de entregas sucesivas, enviados o transportados con destino a otro Estado miembro directamente desde el primer proveedor al adquirente final de la cadena, la expedición o transporte se entenderá vinculada únicamente a la entrega de bienes efectuada a favor del intermediario.

No obstante, la expedición o el transporte se entenderá vinculada únicamente a la entrega efectuada por el intermediario cuando hubiera comunicado a su proveedor un número de identificación fiscal a efectos del impuesto sobre el valor añadido suministrado por el Reino de España.

A los efectos de los dos párrafos anteriores, se entenderá por intermediario un empresario o profesional distinto del primer proveedor, que expida o transporte los bienes directamente, o por un tercero en su nombre y por su cuenta.

Lo anterior no será de aplicación a los supuestos previstos en el artículo 8 bis de esta Ley.

(...).".

En la operación objeto de consulta se producen ventas en cadena o sucesivas que tienen por objeto bienes que son objeto de un único transporte intracomunitario existiendo dos intermediarios, la entidad consultante y la entidad alemana, ambas no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto y que disponen de un número de identificación fiscal a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido suministrado por el Reino de España. Del escrito de consulta parece deducirse que ambas van a comunicar al proveedor anterior en la cadena dicho NIF-IVA, esto es, la consultante comunicará este NIF-IVA a su proveedor establecido en el territorio de aplicación del Impuesto y el intermediario alemán comunicará este NIF a la consultante, que actúa como primera intermediaria.

En este sentido, de la escasa información suministrada en el escrito de consulta y a falta de otros elementos de prueba, parece deducirse que las dos primeras entregas son entregas

interiores realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto que no tienen la consideración de entrega intracomunitaria de bienes de forma que la expedición o el transporte parece que se vincularía únicamente a la entrega efectuada por el último intermediario, esto es, la entidad alemana, que parece ser la entidad que expide o transporta los bienes directamente, o por un tercero, en su nombre y por su cuenta con destino a otro Estado Miembro y que sería la que parece estar realizando la entrega intracomunitaria de bienes exenta en virtud del artículo 25 de la Ley 37/1992.

Así cabe destacar que, en la contestación vinculante de 16 de septiembre de 2021, número V2416-21, se analizó el tratamiento, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de la primera de las entregas de la cadena descrita en la consulta que, a estos efectos, presentó el primer proveedor y donde se concluyó lo siguiente:

“En la operación objeto de consulta se producen ventas en cadena si bien, del escrito de consulta parece deducirse, que la primera de las entregas, efectuada por la entidad consultante a la entidad irlandesa, es una entrega interior realizada en España que no tiene la consideración de entrega intracomunitaria de bienes, en la medida en que la entidad irlandesa ha comunicado a su proveedor, la entidad consultante, un número de identificación fiscal a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido suministrado por el Reino de España, por lo que el transporte intracomunitario no se vincula a dicha entrega.

De conformidad con lo anterior, debe concluirse que la entrega de mercancías efectuada por la consultante a su cliente, establecido en Irlanda, constituye una entrega sujeta y no exenta al Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo la consultante repercutir en factura el Impuesto correspondiente con ocasión de su realización.

Lo anterior será de aplicación, sin perjuicio del tratamiento a efectos del Impuesto de las sucesivas entregas que tengan lugar después y que pueden constituir entregas intracomunitarias de bienes que no se entienden realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.”.

3.- Por su parte, y con respecto al sujeto pasivo de las entregas objeto de consulta, el artículo 84 de la Ley 37/1992, dispone que:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1.º Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

2.º 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.

No obstante, lo dispuesto en esta letra no se aplicará en los siguientes casos:

a') Cuando se trate de prestaciones de servicios en las que el destinatario tampoco esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, salvo cuando se trate de prestaciones de servicios comprendidas en el número 1.º del apartado uno del artículo 69 de esta Ley.

b') Cuando se trate de las entregas de bienes a que se refiere el artículo 68, apartados tres y cinco de esta Ley.

c') Cuando se trate de entregas de bienes que estén exentas del Impuesto por aplicación de lo previsto en los artículos 21, números 1.º y 2.º, o 25 de esta Ley, así como de entregas de bienes referidas en este último artículo que estén sujetas y no exentas del Impuesto.

(...)

Dos. A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

Se entenderá 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.”.

De acuerdo con lo anterior, por regla general, en el caso de las entregas de bienes, el sujeto pasivo será el proveedor de los bienes si bien cuando éste no se encuentre establecido en el territorio de aplicación del impuesto, corresponderá al empresario destinatario la condición de sujeto pasivo de acuerdo con la regla de inversión del sujeto pasivo.

Por tanto, y descendiendo al supuesto de consulta, en la entrega interior efectuada por el proveedor establecido en el territorio de aplicación del Impuesto y cuyo destinatario es la consultante, el sujeto pasivo será dicho proveedor, debiendo éste repercutir en factura el Impuesto correspondiente con ocasión de su realización.

Por el contrario, en la entrega interior efectuada por la consultante, no establecida en el territorio de aplicación del Impuesto, al tratarse de entregas de bienes no comprendidas en las excepciones de las letras b') o c') del artículo 84.Uno.2º.a), aplicará la regla de inversión del sujeto pasivo de forma que el sujeto pasivo será el empresario destinatario de dichas operaciones, esto es, la entidad alemana, que tampoco está establecida en el territorio de aplicación del Impuesto y que será quién deberá declarar en sus autoliquidaciones el Impuesto devengado y, en su caso, el Impuesto deducible.

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