

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 12-02-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0150/2025

SUMARIO:

IVA. Regímenes especiales. Comercio minorista. Régimen de recargo de equivalencia. Régimen especial de la Unión en el IVA de ventas a distancia intracomunitarias. El régimen especial de la Unión en el IVA constituye un mecanismo diseñado para simplificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los empresarios que venden bienes a distancia dentro de la UE. Sin embargo, cuando estos se acogen simultáneamente al régimen especial del recargo de equivalencia, se aplica una limitación, no podrá deducir el IVA soportado en las adquisiciones de bienes o servicios utilizados en la actividad sujeta al recargo. Esta imposibilidad de deducción se mantiene incluso cuando las operaciones realizadas no están sujetas al IVA español (como es el caso de las ventas intracomunitarias). La única excepción contemplada es la devolución a exportadores en régimen de viajeros.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante es un comerciante minorista que realiza ventas a distancia de bienes a consumidores finales en distintos Estados de la Unión Europea, por lo que ha optado por acogerse al Régimen de Ventanilla Única Europea (OSS) para la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido de tales ventas transfronterizas.

Cuestión planteada:

Compatibilidad en el Impuesto sobre el Valor Añadido del régimen especial de recargo de equivalencia con el régimen de la Unión de ventas a distancia intracomunitarias.

Contestación:

1.- El régimen de la Unión está previsto en la Sección 3ª del Capítulo XI del Título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), en su redacción dada por el Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril (BOE de 28 de abril), con efectos desde el 1 de julio de 2021 y comprende los artículos 163 unvicies a 163 quatervicies.

Este régimen es transposición de lo previsto en los artículos 369 bis a 369 duodecimos de la Directiva 2006/112/CE.

Este régimen permite a los empresarios que realicen ventas a distancia intracomunitarias de bienes declarar y pagar el Impuesto sobre el Valor Añadido en cada uno de los Estados miembros a través de un sistema de ventanilla única (OSS, en su acrónimo inglés).

Este sistema de ventanilla única requiere la elección de un Estado miembro de identificación en donde presentar las declaraciones.

No obstante, para los empresarios o profesionales, como el consultante, que tengan su sede de actividad económica en el territorio de aplicación del impuesto, el artículo 163 unvicies.Tres.a) de la Ley 37/1992, señala que el Reino de España será su Estado miembro de identificación.

En tal caso, el artículo 163 duovicies de la citada Ley del Impuesto, señala en su apartado Uno que la consultante deberá:

- a) Disponer del número de identificación fiscal al que se refiere el artículo 164.Uno.2.º de esta Ley.
- b) Declarar la fecha de inicio, modificación o cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial. Dicha declaración se presentará por vía electrónica.
- c) Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del impuesto sobre el valor añadido por cada trimestre natural, independientemente de que haya realizado operaciones a las que se les aplique el presente régimen especial. La declaración-liquidación se presentará durante el mes siguiente al del período al que se refiere la misma.

Esta declaración-liquidación deberá incluir el número de identificación fiscal asignado al empresario o profesional por la Administración tributaria previsto en la letra a) anterior y, por cada Estado miembro de consumo en que se haya devengado el impuesto, el valor total de las operaciones gravadas por este régimen, excluido el impuesto sobre el valor añadido que grave la operación, durante el período al que se refiere la misma, la cantidad global del impuesto correspondiente a cada Estado miembro, desglosado por tipos impositivos y el importe total, resultante de la suma de todas estas, que debe ser ingresado en España.

Síguenos en...

Cuando los bienes se expidan o transporten desde Estados miembros distintos de España, la declaración-liquidación deberá incluir también el valor total, excluido el impuesto sobre el valor añadido que grave la operación, durante el período al que se refiere la misma, la cantidad global del impuesto correspondiente, desglosado por tipos impositivos y el importe total, resultante de la suma de todas estas, para las siguientes entregas a las que resulte aplicable este régimen, por cada Estado miembro desde el que se hayan expedido o transportado tales bienes:

a') Las ventas a distancia intracomunitarias de bienes distintas de las realizadas con arreglo al artículo 8 bis.b) de esta Ley o su equivalente en la legislación de dicho Estado miembro.

b') Las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y las entregas de bienes cuando la expedición o transporte de dichos bienes comience y acabe en el mismo Estado miembro efectuadas por un empresario o profesional de conformidad con lo dispuesto en artículo 8 bis.b) de esta Ley o su equivalente en la legislación de dicho Estado miembro.

En lo que respecta a las entregas de bienes a que se refiere la letra a'), la declaración-liquidación incluirá también el número de identificación individual a efectos del impuesto sobre el valor añadido o el número de identificación fiscal asignado por cada Estado miembro desde el que se hayan expedido o transportado tales bienes.

En lo que respecta a las entregas de bienes a que se refiere la letra b'), la declaración-liquidación incluirá también el número de identificación individual a efectos del impuesto sobre el valor añadido o el número de identificación fiscal asignado por cada Estado miembro desde el que se hayan expedido o transportado tales bienes, cuando se disponga del mismo.

La declaración-liquidación incluirá la información a que se hace referencia en esta letra c), desglosada por Estado miembro de consumo.

Cuando el empresario o profesional tenga uno o más establecimientos permanentes en Estados miembros distintos de España, desde los que preste los servicios a que se refiere este régimen especial, deberá incluir en sus declaraciones-liquidaciones el importe total de dichas prestaciones de servicios, por cada Estado miembro en que tenga un establecimiento permanente, junto con el número de identificación individual a efectos del impuesto sobre el valor añadido, o el número de identificación fiscal de dicho establecimiento permanente, y desglosado por Estado miembro de consumo.

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

Cualquier modificación posterior de las cifras contenidas en las declaraciones-liquidaciones presentadas, deberá efectuarse, en el plazo máximo de tres años a partir de la fecha en que debía presentarse la declaración-liquidación inicial, a través de una declaración-liquidación periódica posterior, en la forma y el contenido que se determine reglamentariamente.

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

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

Este registro estará a disposición tanto del Estado miembro de identificación como del de consumo en los términos previstos en el artículo 47 decies del Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

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

f) Expedir y entregar factura, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.”.

La opción por la aplicación del régimen de la Unión se desarrolla en el artículo 61 terdecies del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su redacción dada por el Real Decreto 424/2021, de 15 de junio, en vigor desde el 1 de julio de 2021, que establece lo siguiente:

“1. La opción por alguno de los regímenes especiales a los que se refiere este capítulo se realizará a través de la presentación, en el Estado miembro de identificación, de la correspondiente declaración de inicio en los regímenes especiales y surtirá efecto:

a) a partir del primer día del trimestre natural siguiente a la presentación de la indicada declaración, en el caso del régimen exterior de la Unión y del régimen de la Unión; o

Síguenos en...



b) desde el día en que se haya asignado al empresario o profesional, o al intermediario que actúe por su cuenta, el número individual de identificación a efectos del Impuesto para el régimen de importación.

En el caso de que el Reino de España sea el Estado miembro de identificación la declaración de inicio se regula en los artículos 163 noniesdecies, 163 duovicies y 163 septvicies de la Ley del Impuesto.

No obstante lo anterior, en el régimen exterior de la Unión o el régimen de la Unión, cuando un empresario o profesional inicie las operaciones incluidas en estos regímenes especiales con carácter previo a la fecha de efectos a la que se refiere la letra a) anterior, el régimen especial correspondiente surtirá efecto a partir de la fecha de la primera entrega o prestación de servicios, siempre y cuando el empresario o profesional presente dicha declaración de inicio a más tardar el décimo día del mes siguiente a la fecha de inicio de las mismas.

Lo establecido en este apartado se entiende sin perjuicio de la facultad de la Administración tributaria del Estado miembro de identificación de denegar el registro a los regímenes especiales a que se refiere este capítulo cuando el empresario o profesional no cumpla las condiciones para acogerse a los regímenes en cuestión.”.

Por último, en cuanto a las obligaciones formales que acarrea dicho régimen especial, el artículo 61 sexiesdecies del Reglamento del Impuesto señala, para el régimen de la Unión, lo siguiente:

“1. Los empresarios y profesionales acogidos al régimen exterior de la Unión y al régimen de la Unión han de llevar un registro de las operaciones incluidas en estos regímenes especiales, con el detalle suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar los datos incluidos en las declaraciones del Impuesto. A tal efecto, dicho registro deberá contener la siguiente información:

- a) el Estado miembro de consumo en el que hayan realizado las operaciones;
- b) el tipo de prestación de servicios realizada o la descripción y la cantidad de los bienes entregados;
- c) la fecha de realización de la operación;
- d) la base imponible con indicación de la moneda utilizada;
- e) cualquier aumento o reducción posterior de la base imponible;
- f) el tipo del Impuesto aplicado;
- g) el importe adeudado del Impuesto con indicación de la moneda utilizada;
- h) la fecha y el importe de los pagos recibidos;
- i) cualquier anticipo recibido antes de la realización de la operación;
- j) la información contenida en la factura, en caso de que se haya emitido;
- k) la información utilizada para determinar el lugar de establecimiento del cliente, o su domicilio o residencia habitual, tratándose de prestaciones de servicios, y, en el caso de bienes, la información utilizada para determinar el lugar donde comienza y termina la expedición o el transporte de los mismos;
- l) cualquier prueba de posibles devoluciones de bienes, incluida la base imponible y el tipo del impuesto aplicado.”.

Este régimen especial ha sido objeto de desarrollo por las siguientes Órdenes ministeriales:

- la Orden HAC/610/2021, de 16 de junio, que regula el modelo 369 de autoliquidación para los regímenes especiales en donde la consultante tendrá que declarar la totalidad de ventas a distancia intracomunitarias de bienes que realice, y

- la Orden HAC/611/2021, de 16 de junio, que regula el formulario 035 de declaración censal que tendrá que presentar la consultante en caso de acogerse a dicho régimen especial y en donde deberá declarar el inicio, modificación o cese en la aplicación del régimen especial.

2.- En relación con el derecho a la deducción de la consultante, el artículo 93, apartado cuatro, de la Ley 37/1992, dispone lo siguiente:

“El ejercicio del derecho a la deducción correspondiente a los sectores o actividades a los que resulten aplicables los regímenes especiales regulados en el título IX de esta Ley se realizará de acuerdo con las normas establecidas en dicho Título para cada uno de ellos.”.

En consecuencia, habrá de atenderse a lo dispuesto con carácter específico para cada régimen especial, en su propia regulación, dentro del Título IX de la Ley, para determinar la procedencia del ejercicio del derecho a deducir.

La regulación del régimen especial del recargo de equivalencia responde a criterios de objetividad para facilitar la aplicación del Impuesto a los minoristas que, normalmente, no disponen de una infraestructura suficiente para atender el cumplimiento de las obligaciones formales establecidas con carácter general.

Síguenos en...



El artículo 154, apartados uno y dos, de la Ley del Impuesto dispone lo siguiente:

“Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido exigible a los comerciantes minoristas a quienes resulte aplicable este régimen especial se efectuará mediante la repercusión del recargo de equivalencia efectuada por sus proveedores.

Lo dispuesto en este apartado se entenderá sin perjuicio de la obligación de autoliquidación y pago del Impuesto correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias de bienes y a las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2º de esta Ley.

Dos. Los sujetos pasivos sometidos a este régimen especial no estarán obligados a efectuar la liquidación ni el pago del Impuesto a la Hacienda Pública en relación con las operaciones comerciales por ellos efectuadas a las que resulte aplicable este régimen especial, ni por las transmisiones de los bienes o derechos utilizados exclusivamente en dichas actividades, con exclusión de las entregas de bienes inmuebles por las que el sujeto pasivo haya renunciado a la exención del Impuesto en los términos previstos en el artículo 20, apartado dos de esta Ley por las que el transmitente habrá de repercutir, liquidar e ingresar las cuotas del Impuesto devengadas.

Tampoco podrán deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones o importaciones de bienes de cualquier naturaleza o por los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las actividades a las que afecte este régimen especial.

A efectos de la regularización de deducciones por bienes de inversión, la prorrata de deducción aplicable en este sector diferenciado de actividad económica durante el período en que el sujeto pasivo esté sometido a este régimen especial será cero. No procederá efectuar la regularización a que se refiere el artículo 110 de esta Ley en los supuestos de transmisión de bienes de inversión utilizados exclusivamente para la realización de actividades sometidas a este régimen especial.”.

La posibilidad de deducir el recargo de equivalencia en el régimen de ventas a distancia fue objeto de análisis por este Centro directivo en su contestación de 10 de julio de 2014, con número V1846-14, en donde se concluyó lo siguiente:

“De esta regulación se deduce que el régimen del recargo de equivalencia es un régimen de determinación objetiva de las cuotas a ingresar a través del recargo de equivalencia, que los proveedores deben repercutir a los minoristas.

La objetividad de este cálculo impide la deducción de las cuotas soportadas por el comerciante minorista en las adquisiciones de los bienes que emplea en su actividad comercial.

En particular, en relación con las operaciones objeto de consulta la Ley no ha establecido previsiones especiales para dichas operaciones, comprendiéndolas, como las restantes entregas interiores, en la cuota del recargo, calculada objetivamente para conseguir mayor simplificación en la aplicación del Impuesto.

Por consiguiente, aunque realicen operaciones no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido español conforme a las reglas que resultan aplicables, que en el régimen general del Impuesto dan derecho a deducción, los comerciantes minoristas en régimen especial del recargo de equivalencia no pueden deducir cuota alguna de este tributo.

Dicha regla no tiene más excepción que la contenida en el artículo 117, apartado dos, de la citada Ley 37/1992, para devoluciones a exportadores en régimen de viajeros, supuesto que no parece ser aplicable a la consultante.”.

La nueva regulación de las ventas a distancia intracomunitarias de bienes, de la misma forma que la regulación anterior del régimen de ventas a distancia, no contiene excepción alguna para los comerciantes acogidos a régimen especial del recargo de equivalencia por lo que las conclusiones de la contestación vinculante de 10 de julio de 2014 siguen siendo aplicables y los acogidos a este régimen especial no podrán deducir cuota alguna del Impuesto salvo la excepción prevista legalmente relativa a las devoluciones a exportadores en régimen de viajeros.

3. En consecuencia con lo anterior, este Centro directivo le informa lo siguiente:

1º.- El consultante acogido al régimen especial de la Unión deberá declarar e ingresar el Impuesto de sus ventas intracomunitarias de bienes a través de la ventanilla única (OSS) y del Modelo 369.

2º.- El consultante no podrá deducir, en ninguna medida ni cuantía, la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido devengada por los bienes o servicios adquiridos, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de la actividad por la que está acogida al régimen especial del recargo de equivalencia.

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

Síguenos en...



El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

