

Fiscal

IVA: aspectos fiscales de las ventas a distancia intracomunitarias realizadas por comerciantes minoristas

La Dirección General de Tributos analiza, respecto de los comerciantes minoristas que realizan ventas a distancia intracomunitarias, cuáles son sus obligaciones fiscales a efectos del impuesto sobre el valor añadido —de acuerdo con la nueva normativa sobre comercio electrónico aplicable—, así como la posibilidad de recuperar el recargo de equivalencia pagado a los proveedores.

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

La Dirección General de Tributos, en la consulta vinculante V2447-21, de 23 de septiembre, analiza las cuestiones planteadas por una persona dedicada al comercio minorista de bienes que realiza ventas a consumidores finales en la Unión Europea por un importe total superior a los 10 000 euros, operaciones que gestiona a través de una plataforma de comercio electrónico. En particular, se trata de determinar cuáles son sus obligaciones fiscales a efectos del impuesto sobre el valor añadido de acuerdo con la nueva normativa sobre comercio electrónico aplicable, así como la posibilidad de recuperar el recargo de equivalencia pagado a los proveedores.

El centro directivo, tras reparar en el concepto de ventas a distancia ofrecido por el artículo 8.3 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, determina —teniendo en cuenta que la vendedora está establecida en el territorio de aplicación del impuesto realizando entregas de bienes hacia países de la Unión Europea— que la consultante efectuará ventas a distancia intracomunitarias de bienes cuando sus destinatarios sean las personas previstas en el artículo 14 de la ley —en el que se regulan las adquisiciones no sujetas—, o bien cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal, y siempre que sean bienes distintos a los previstos en la letra b del apartado tres.1.º del citado

artículo 8 de la ley —donde se alude a medios de transporte nuevos (definidos en el artículo 13.2.º de la ley) y a bienes objeto de instalación o montaje (a los que se refiere el artículo 68.dos.2.º del mismo texto legal)—.

Por otra parte, con respecto al lugar de realización de las ventas a distancia intracomunitarias, el centro directivo invoca lo dispuesto en el artículo 33a de la Directiva 2006/112, así como lo establecido en el artículo 68.tres de la Ley 37/1992 —transposición del anterior—, y en el apartado cuatro de ese mismo precepto.

Además, recuerda también el tenor literal del artículo 73 de la ley, donde se recoge el umbral máximo de ventas a distancia intracomunitarias de bienes —10 000 euros—, que permite mantener la tributación en origen. Ahora bien, tal y como recuerda la Dirección General, desde el 1 de julio del 2021, el referido umbral no sólo incluye los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y radiodifusión en las condiciones fijadas en el artículo 70.uno.4.º y 8.º de la ley, sino también las ventas a distancia intracomunitarias de bienes del artículo 68.tres.a y b de la ley del impuesto. Por tanto, dicho umbral de 10 000 euros se aplica de forma global a todas las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y servicios, de donde se deduce que no se aplica individualmente país por país.

A mayor abundamiento, a esos efectos tampoco se tendrán en cuenta las entregas interiores efectuadas en el territorio de aplicación del impuesto en la medida que no constituyen ventas a distancia intracomunitarias de bienes.

En conclusión:

- a) Mientras que no se superen los 10 000 euros, en el caso planteado la consultante podrá seguir tributando por sus ventas a distancia

intracomunitarias de bienes como si se tratara de entregas interiores sujetas al impuesto sobre el valor añadido español. Ahora bien, si decidiese no aplicar el referido umbral, conforme a la regla general referente al lugar de realización de estas operaciones que localiza dichas ventas en el territorio de llegada de las mercancías, según lo previsto en el artículo 33a de la Directiva 2006/112/CE, tal opción —cuyo ejercicio se desarrolla en el artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido— comprenderá, como mínimo, dos años naturales.

- b) Cuando se supere el umbral de los 10 000 euros, la citada regla general será de aplicación y el impuesto sobre el valor añadido será debido en cada Estado miembro de llegada de las mercancías.

Por otra parte, el centro directivo recuerda que, cuando se opte por tributar en el destino o se supere el citado umbral, la consultante podrá optar por registrarse en el régimen de la Unión —regulado en la sección 3.ª del capítulo XI del título IX de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (arts. 163 *unvicies* a 163 *quatervicies*) y desarrollado reglamentariamente—. Este régimen permite a los empresarios que lleven a cabo ventas a distancia intracomunitarias de bienes declarar y pagar el impuesto sobre el valor añadido en cada uno de los Estados miembros por medio de un sistema de ventanilla única (OSS, en su acrónimo inglés), sistema que requiere la elección de un Estado miembro de identificación donde presentar las declaraciones. No obstante, para los empresarios o profesionales que, como la consultante, tengan su sede de actividad económica en el territorio de aplicación del impuesto, el artículo 163 *unvicies*.tres.a de la Ley 37/1992 establece que España será su Estado miembro de identificación, en cuyo caso debe tener en cuenta los requisitos establecidos

en el artículo 163 *duovicies* de la citada Ley 37/1992, así como los establecidos en su reglamento.

En casos diferentes a los anteriores, el empresario deberá darse de alta y abonar el impuesto sobre el valor añadido en cada uno de los Estados miembros en los que se entiendan realizadas dichas ventas a distancia intracomunitarias de bienes.

Por último, la Dirección General estudia, en el caso planteado, la posibilidad de recuperar el recargo de equivalencia pagado a los proveedores. A estos efectos recuerda que la regulación de dicho régimen especial responde a criterios de objetividad —las cuotas a ingresar se determinan objetivamente mediante el recargo de equivalencia, que los proveedores deben repercutir a los minoristas—. Ello es así para facilitar la aplicación del impuesto a los minoristas que, normalmente, no disponen de una infraestructura suficiente como para atender el cumplimiento de las obligaciones formales establecidas con carácter general. Pues bien, 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.

Así pues, aunque realicen operaciones no sujetas al impuesto sobre el valor añadido español conforme a las reglas aplicables que en el régimen general del impuesto dan derecho a deducción, los comerciantes minoristas en régimen especial de recargo de equivalencia no pueden deducir cuota alguna de este tributo, regla que no cuenta con más excepción que la regulada en el artículo 117, apartado dos, de la Ley 37/1992, para devoluciones a exportadores en régimen de viajeros, supuesto que no parece ser aplicable a la consultante.

Éstas fueron las conclusiones a las que llegó el centro directivo en su consulta vinculante V1846-14, de 10 de julio, que ahora considera plenamente aplicables al supuesto analizado sin que —aclara— la nueva regulación de las ventas a distancia intracomunitarias de bienes prevea tampoco, en el sentido expuesto, excepción alguna para los comerciantes acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia.

Para cualquier duda, por favor, póngase en contacto con alguno de los siguientes letrados:

Remedios García Gómez de Zamora

Tel.: (+34) 91 582 91 00
rgarcia@ga-p.com

Núria Vila Masip

Tel.: (+34) 93 415 74 00
nvila@ga-p.com

Susana Onsurbe Rodríguez

Tel.: (+34) 96 351 38 35
sonsurbe@ga-p.com

Advertencia legal: Este boletín sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

© Gómez-Acebo & Pombo Abogados, 2021. Todos los derechos reservados.