

# MASTER EN DIRECCION INTERNACIONAL DE EMPRESAS

## IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO INTERNACIONAL

## IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO INTERNACIONAL

### Introducción:

- Grava las operaciones realizadas por empresarios o profesionales
- Canarias, Ceuta y Melilla excluidas del territorio de aplicación.
- Impuesto / Anti-impuesto?
- Indirecto (¿?) Grava el consumo. Miguel Delibes: “*Los pobres solo tienen para vicios*”

## IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO INTERNACIONAL

### Introducción:

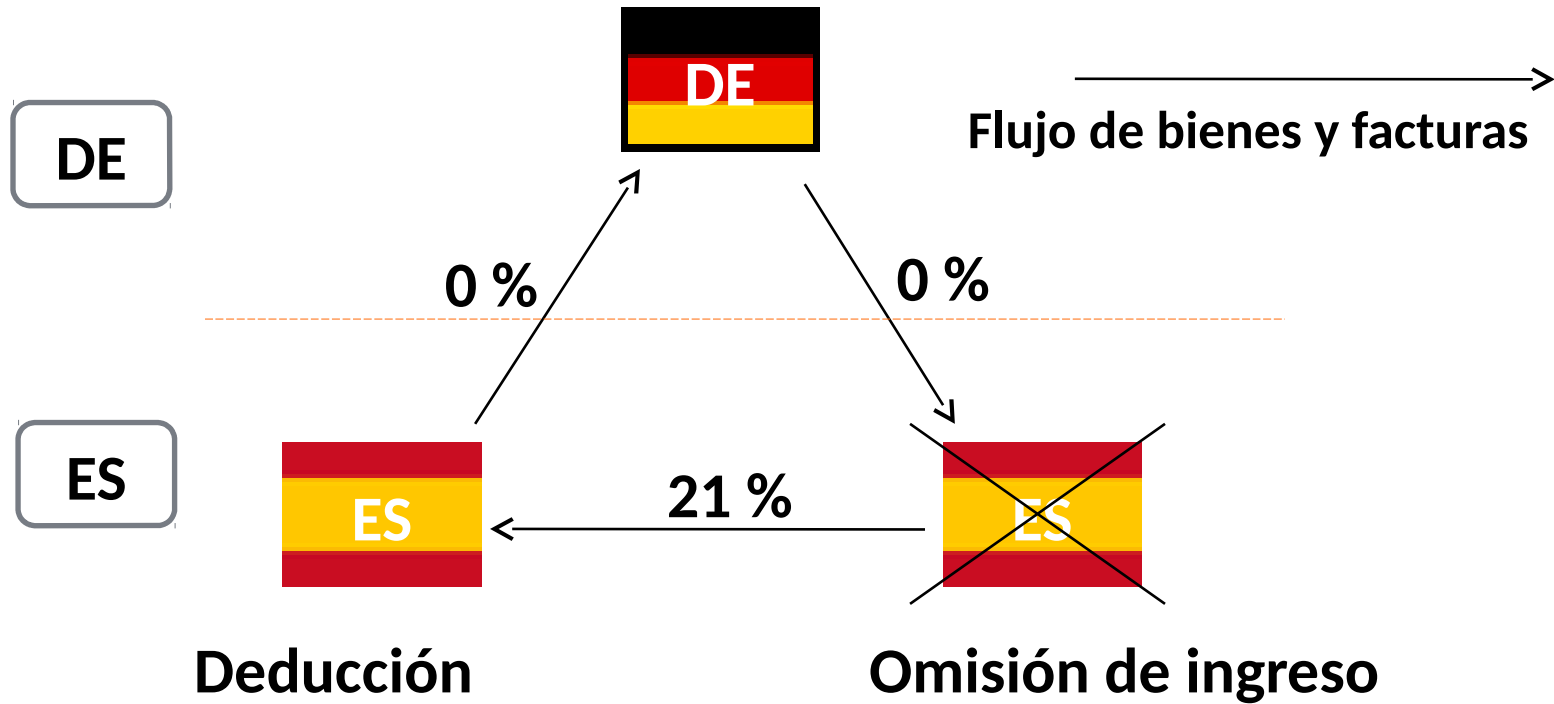
- Harmonizado (¿?)
- Formalista
- Rentable para el Tesoro Público
- Arriesgado si se hace mal para ambas partes: ej. operaciones carrusel y missing trader (truchas), insolvencias, errores de facturación o contabilización
- Neutral (¿?)
- Económico

## CUADRO 1.8 INGRESOS TRIBUTARIOS DEL ESTADO

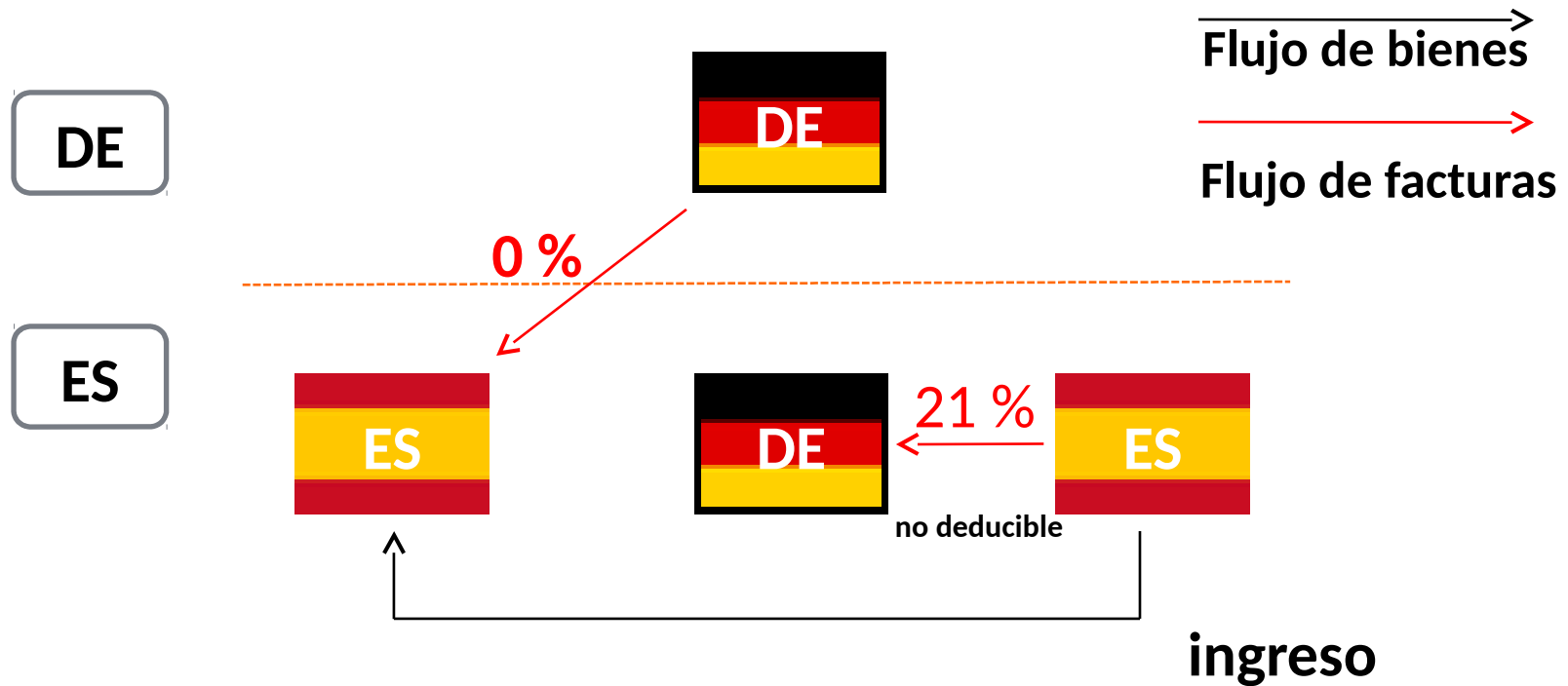
Millones de euros

|  | 2012          | 2013          | 2014           | 2015(p)        | 2016(p)        |
|--|---------------|---------------|----------------|----------------|----------------|
| <b>I. RENTA PERSONAS FISICAS</b>             | <b>26.520</b> | <b>37.930</b> | <b>41.221</b>  | <b>38.731</b>  | <b>35.799</b>  |
| <b>I. SOBRE SOCIEDADES</b>                   | <b>21.435</b> | <b>19.945</b> | <b>18.713</b>  | <b>20.649</b>  | <b>21.678</b>  |
| I. SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES           | 1.708         | 1.416         | 1.420          | 1.639          | 1.960          |
| FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL                    |               | 1.570         | 1.625          | 1.864          | 1.574          |
| OTROS INGRESOS                               | 1.319         | 167           | 195            | 256            | 197            |
| <b>CAPITULO I.- IMPUESTOS DIRECTOS</b>       | <b>50.982</b> | <b>61.028</b> | <b>63.173</b>  | <b>63.139</b>  | <b>61.210</b>  |
| <b>IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO</b>       | <b>16.384</b> | <b>25.494</b> | <b>28.444</b>  | <b>32.565</b>  | <b>31.528</b>  |
| <b>IMPUESTOS ESPECIALES</b>                  | <b>4.285</b>  | <b>7.554</b>  | <b>6.412</b>   | <b>7.340</b>   | <b>7.739</b>   |
| Alcohol y bebidas derivadas                  | 163           | 330           | 298            | 313            | 334            |
| Cerveza                                      | 66            | 119           | 120            | 124            | 113            |
| Productos intermedios                        | 4             | 9             | 9              | 8              | 9              |
| Hidrocarburos                                | 1.752         | 3.976         | 3.939          | 3.491          | 3.787          |
| Labores del Tabaco                           | 2.150         | 2.948         | 2.174          | 3.123          | 3.138          |
| Determinados medios de transporte/Carbón     | 0             | 147           | 264            | 308            | 235            |
| Electricidad                                 | 150           | 26            | -392           | -27            | 123            |
| TRAFICO EXTERIOR                             | 1.429         | 1.311         | 1.526          | 1.757          | 1.856          |
| IMPUESTO PRIMAS DE SEGUROS                   | 1.378         | 1.325         | 1.317          | 1.355          | 1.376          |
| OTROS INGRESOS                               | 113           | 86            | 113            | 164            | 178            |
| <b>CAPITULO II.- IMPUESTOS INDIRECTOS</b>    | <b>23.590</b> | <b>35.769</b> | <b>37.811</b>  | <b>43.180</b>  | <b>42.678</b>  |
| <b>CAPITULO III.- TASAS Y OTROS INGRESOS</b> | <b>1.892</b>  | <b>2.073</b>  | <b>2.140</b>   | <b>2.529</b>   | <b>2.300</b>   |
| <b>TOTAL INGRESOS TRIBUTARIOS DEL ESTADO</b> | <b>76.464</b> | <b>98.870</b> | <b>103.124</b> | <b>108.847</b> | <b>106.187</b> |

## Operación carrusel:



## Error de facturación:



## Hechos imponible (presupuesto de hecho)

**Entregas, prestaciones de servicios, adquisiciones intracomunitarias, importaciones (entregas intracomunitarias y exportaciones)**

**Entregas:** Impuesto económico. Lo relevante lo es la puesta a disposición. Problemática almacenes de consigna.

**Prestación de servicios:** Cajón de sastre. Todo lo que no sea entrega

## Supuesto particular: Contratos de ejecución de obra

| Concepto                       | Entrega de bienes   | Prestación de servicios  |
|--------------------------------|---|--|
| Ejecución de obra inmobiliaria | Cuando el constructor aporte materiales por valor superior al 40% de la contraprestación              | Cuando el constructor no aporte materiales o los aportados no superen dicho porcentaje |
| Ejecución de obra mobiliaria   | Cuando el constructor aporte todos los materiales o los aportados por el cliente sean insignificantes | Resto de casos   |



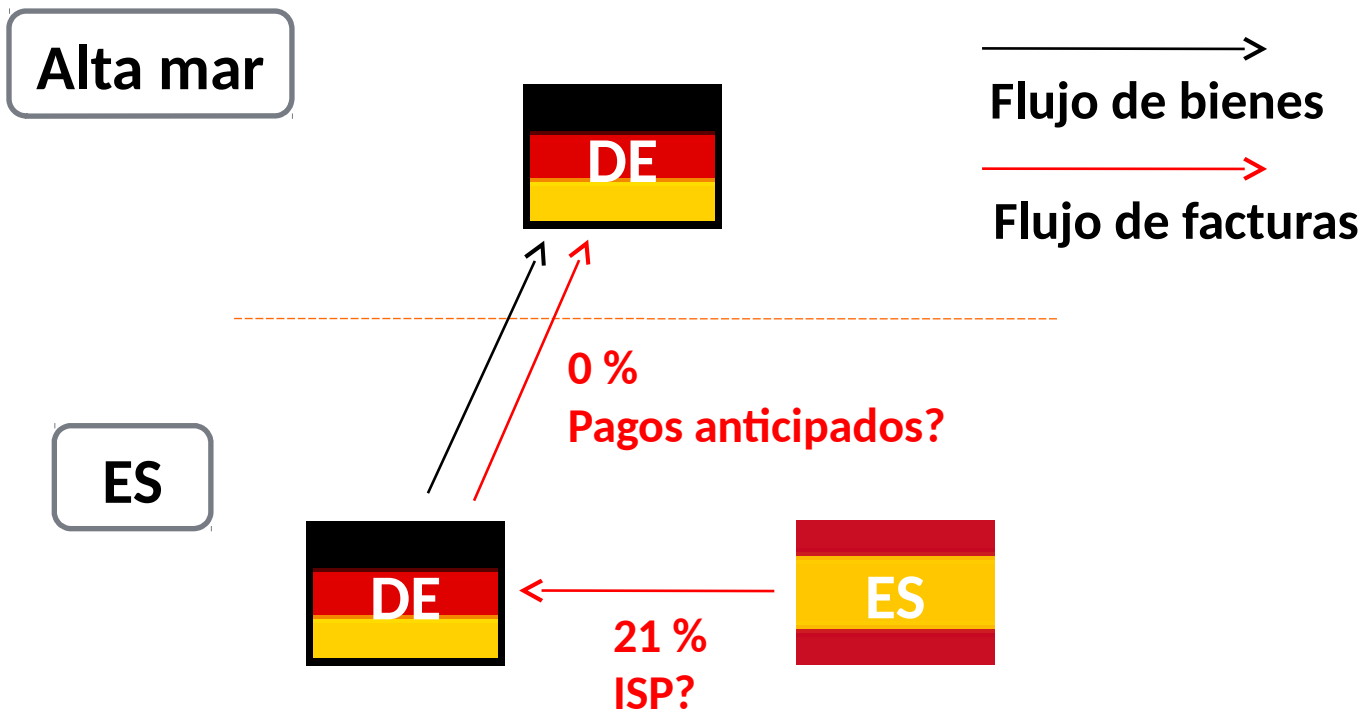
## Hechos imponibles (presupuesto normativo)

La determinación del hecho imponible (= subsunción del supuesto de hecho en el hecho imponible) es fundamental puesto que de ello dependen las implicaciones a efectos de IVA.

Ejemplo: Posible aplicación de ISP a determinados contratos de ejecución de obra (Art. 84.Uno.2.f) LIVA).  
Concepto jurídico indeterminado de edificación. Definición en art. 6 LIVA

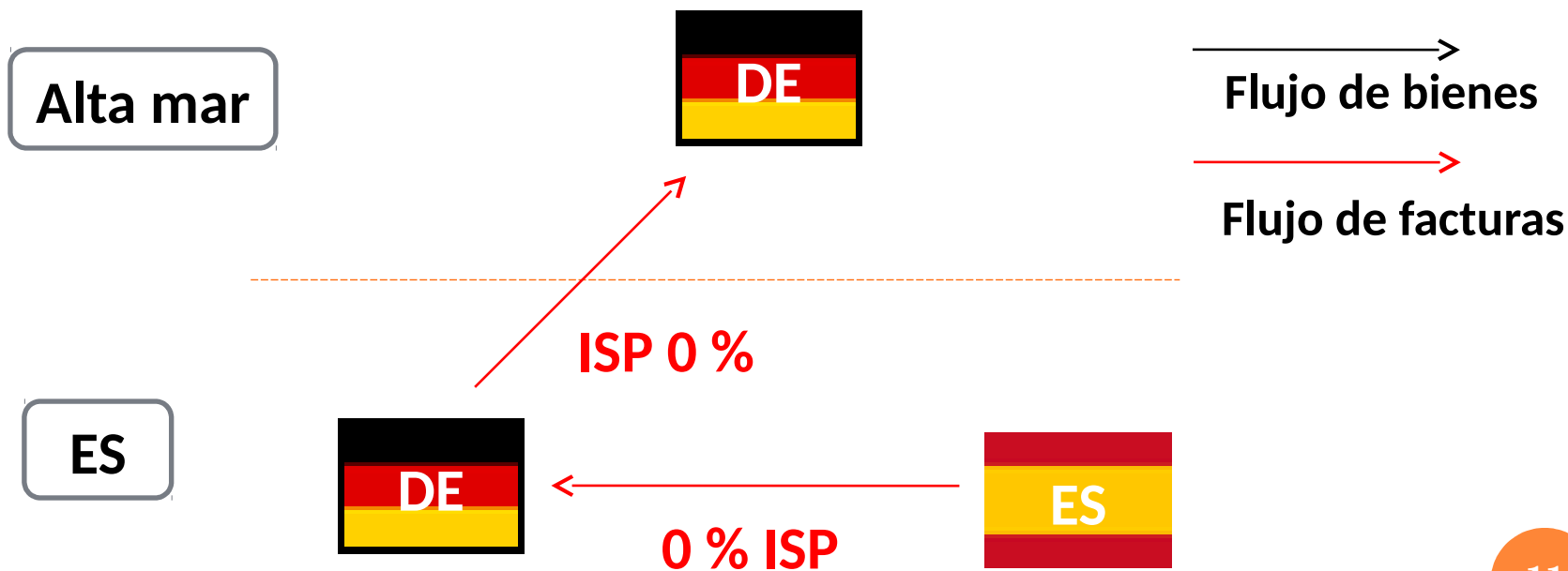
Ejemplo: Construcción de un parque eólico sobre una plataforma en un astillero en Cádiz para su posterior transporte a alta mar en el Mar del Norte

### Contrato de ejecución de obra entrega de bienes:



Ejemplo: Construcción de un parque eólico sobre una plataforma en un astillero en Cádiz para su posterior transporte a alta mar en el Mar del Norte

Contrato de ejecución de obra prestación de servicios:



## Lugar de realización del hecho imponible

**Entregas locales:** Lugar de realización es España

**Prestaciones de servicios:** Regla general en sede del destinatario

**Prestaciones de servicios excepciones:** En determinados casos donde hay un claro punto de conexión con el lugar en el que se prestan: Servicios inmobiliarios, restauración, catering, hoteles, acceso a manifestaciones culturales.

## Sujeto pasivo

**Regla general:** Quien entrega o presta el servicio

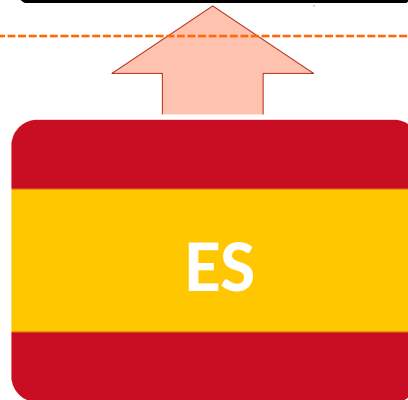
**Excepción:** Inversión del sujeto pasivo (ISP)

La ISP se prevé bien para facilitar el intercambio de bienes y servicios evitando o simplificando las obligaciones formales (por ejemplo entregas locales por un no residente) o para evitar el fraude o impagos de impuestos (por ejemplo para el caso de determinadas ventas de inmuebles sujetas y no exentas de IVA, contratos de ejecución de obras, determinados productos electrónicos pequeños y caros).

## Supuestos de inversión del sujeto pasivo

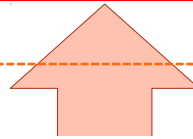
- Prestación de servicios intracomunitarios B2B por regla general. Excepción en el caso de servicios prestados por un no residente no establecido a otro no residente no establecido que caen bajo reglas de localización especiales.
- Entregas locales realizados por no establecidos
- Determinados contratos de ejecución de obra

## Ejemplos lugar de realización de hecho imponible e ISP



Servicios asesoramiento  
Servicios tax compliance

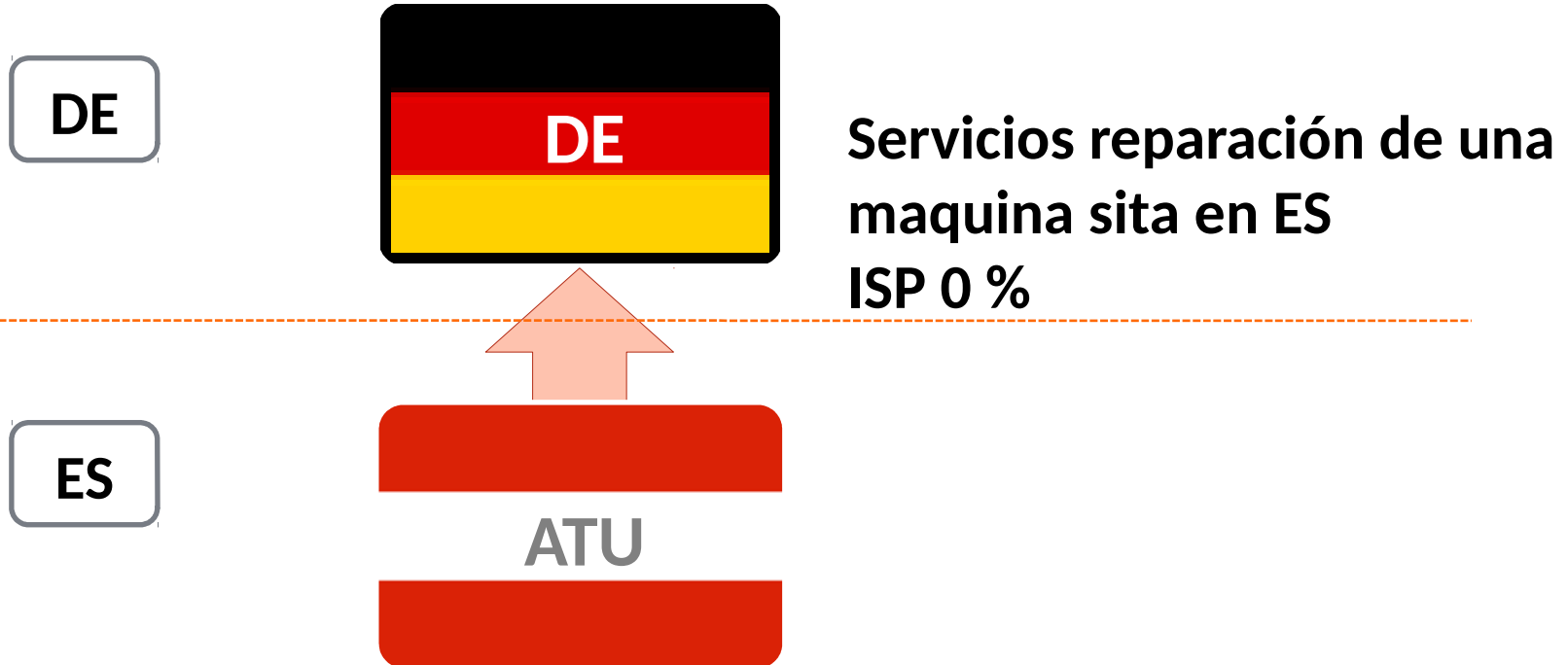
## Ejemplos lugar de realización de hecho imponible e ISP



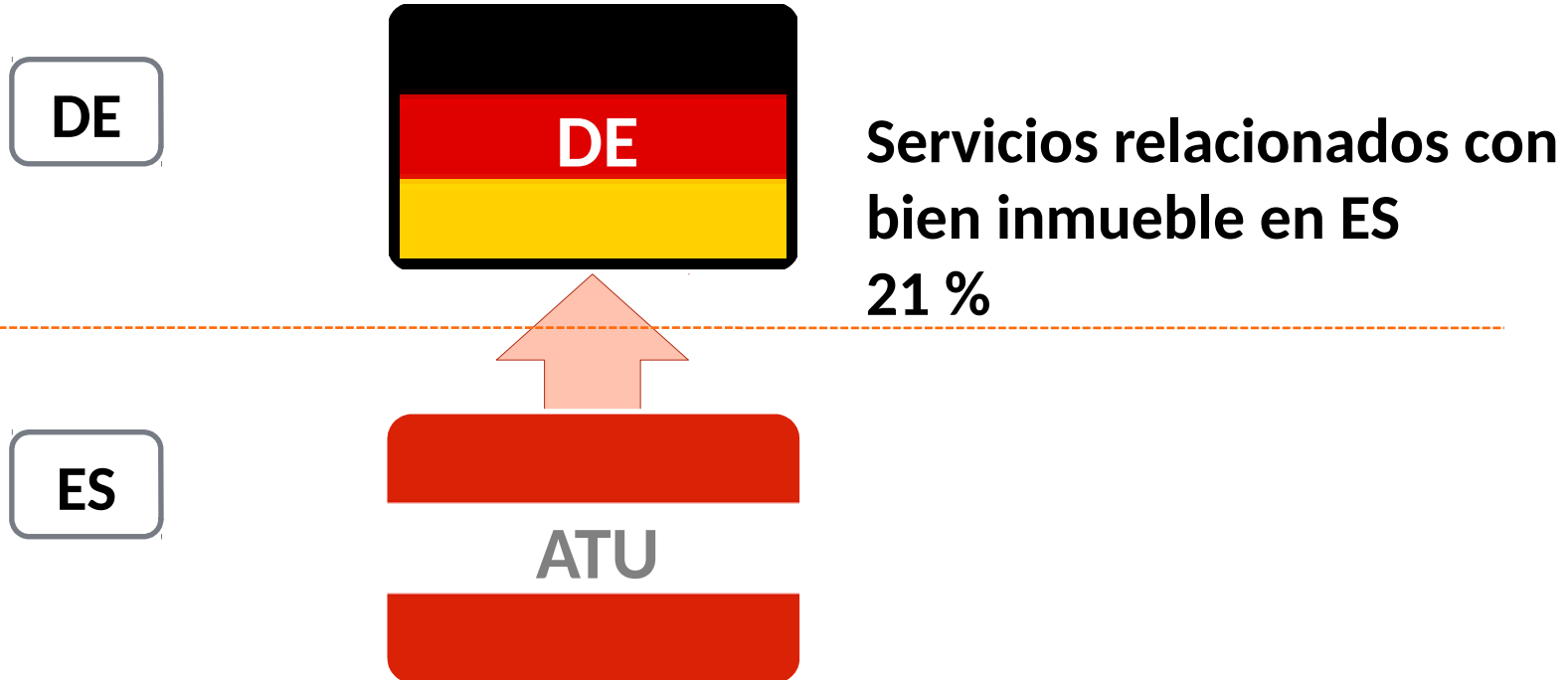
Servicios asesoramiento 0 %  
Servicios tax compliance 21 %



## Ejemplos lugar de realización de hecho imponible e ISP



## Ejemplos lugar de realización de hecho imponible e ISP



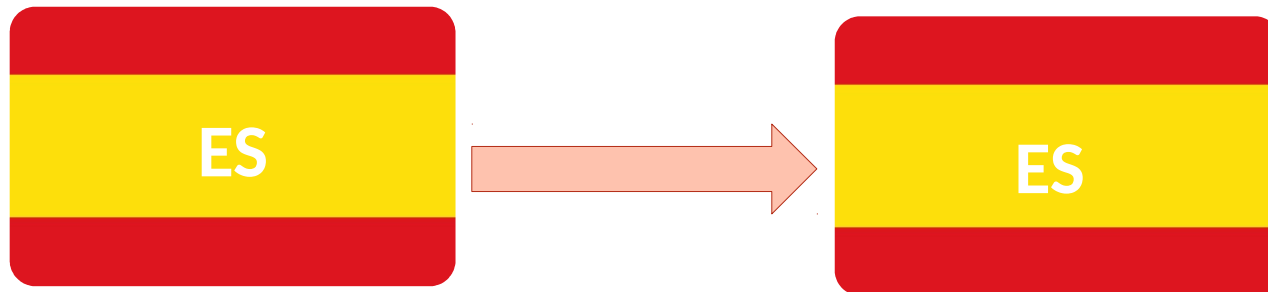
No ISP <sup>⇒</sup> ATU debe registrarse en España

## Ejemplos lugar de realización de hecho imponible e ISP



**DE tiene que registrarse en España**

## Ejemplos lugar de realización de hecho imponible e ISP

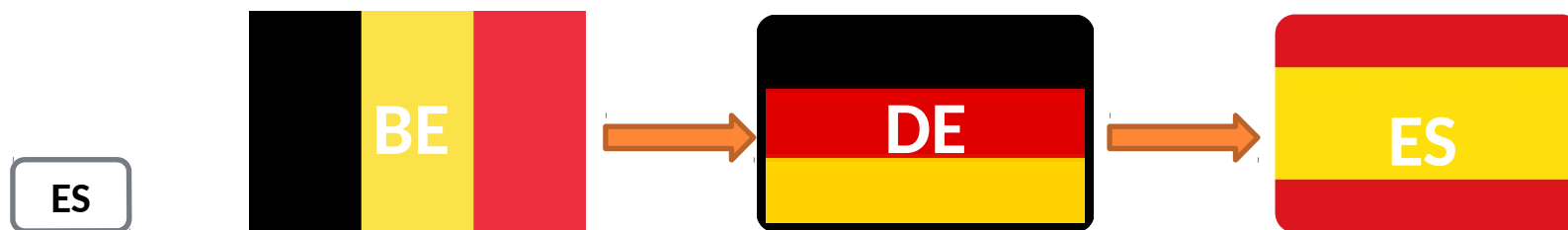


**Contrato de ejecución de obra de construcción  
o rehabilitación de edificación ISP 0 %**

## Ejemplos lugar de realización de hecho imponible e ISP

Contrato de ejecución de obra de instalación y montaje de silos

Contrato de ejecución de obra de suministro de silos



ISP en la factura de BE a DE?

Colisión de dos reglas especiales

Según art. 84. Uno.2.1 sí ISP

Según art. 84. Uno.2.a) a') no ISP

## Base imponible, devengo, tipo impositivo

**Base imponible:** Por regla general la totalidad de la contraprestación.

**Devengo:** Por regla general en el momento de realización del hecho imponible en caso de pagos anticipados en el momento del pago de estos

**Tipo impositivo general:** 21%

## Adquisiciones intracomunitarias

### Adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios

Siempre hay dos partes: Un transmitente o prestador del servicio residente en otro estado de la EU y un adquirente del bien o servicio

### Adquisiciones intracomunitarias asimiladas de bienes

Afección de los bienes de un empresario o profesional residente en otro Estado de la EU a sus actividades empresariales o profesionales realizadas en España. No hay dos partes. Jurídicamente no hay entrega ni prestación de servicios

## Importaciones (bienes)

### Importaciones (bienes)

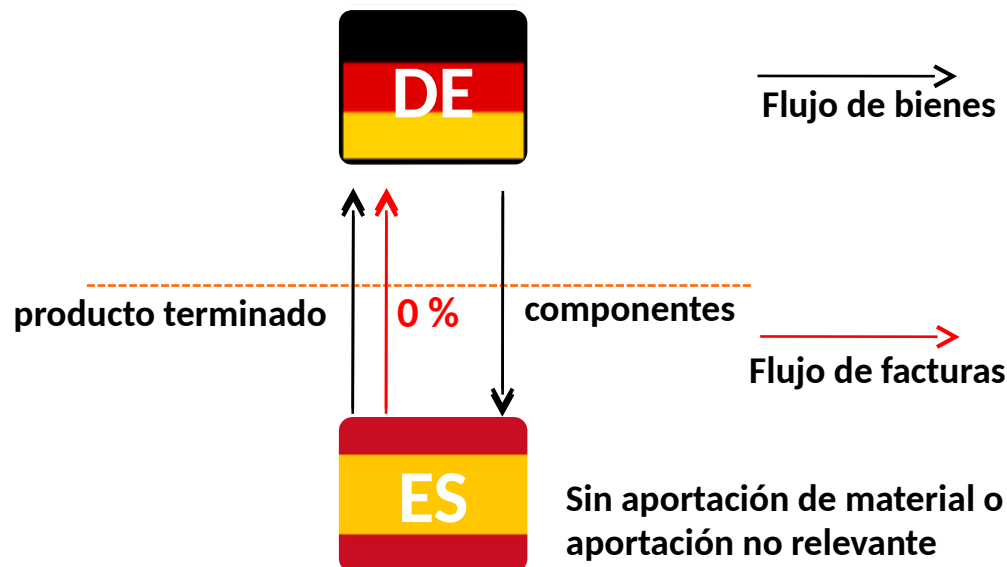
(Entregas intracomunitarias de bienes y servicios y exportaciones de bienes)



## Contratos de ejecución de obra internacional con y sin suministro de material

Envío de componentes de Alemania a España para el montaje de una máquina y envío de la misma una vez finalizada de vuelta a Alemania .

## Ejemplos de contratos de ejecución de obra con y sin suministro de material:

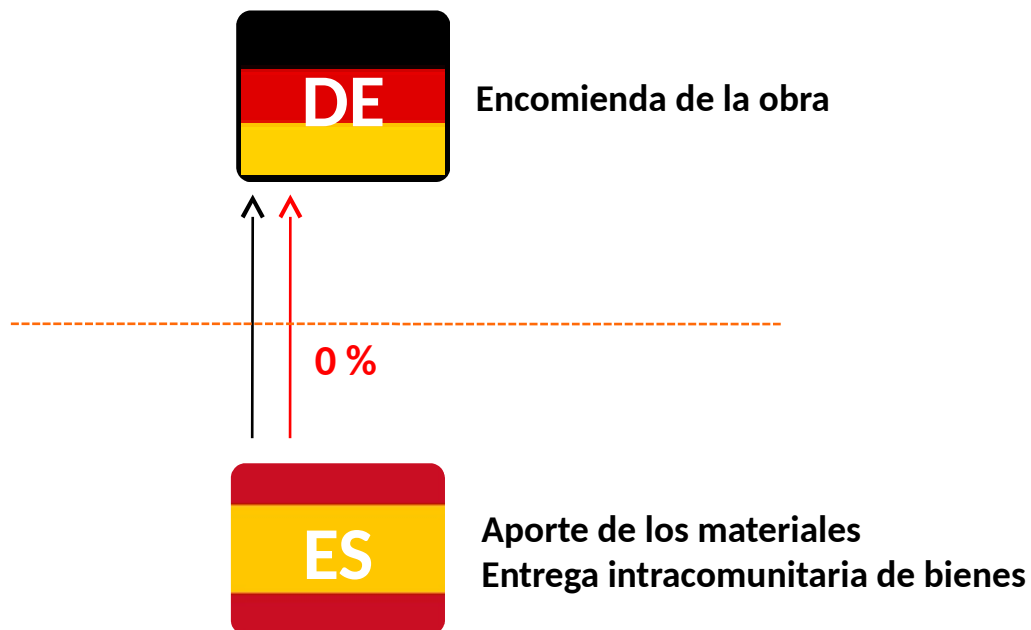


**Calificación del hecho imponible:** Contrato de ejecución de obra mobiliaria sin aportación de materiales y por tanto prestación de un servicio intracomunitario.

**Lugar de prestación del servicio:** Regla general B2B en sede del destinatario. IVA 0 %

Por motivo del envío de los componentes DE no se tiene que registrar en España (no transfer, art. 9.3.e) LIVA.

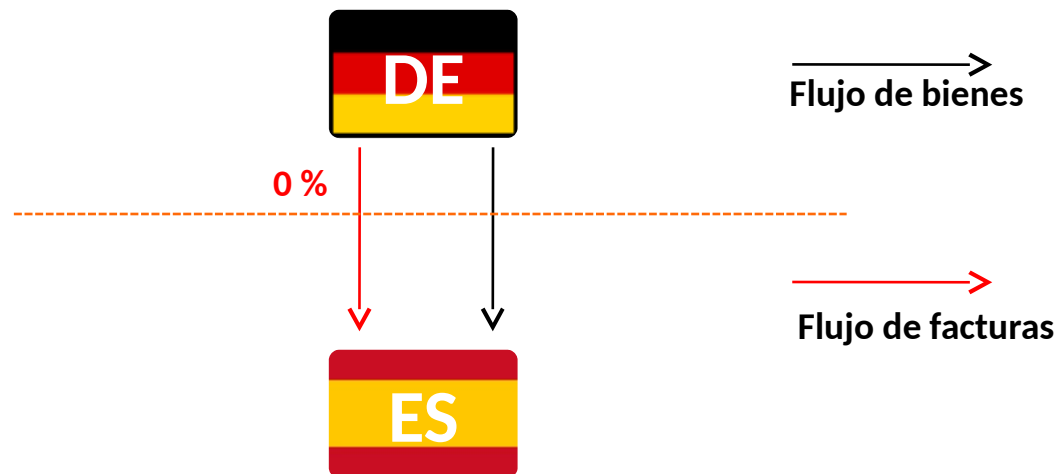
## Ejemplos de contratos de ejecución de obra con y sin suministro de material:



**Calificación del hecho imponible:** Contrato de ejecución de obra mobiliaria con aportación de todos los materiales y por tanto entrega de bien intracomunitaria exenta y correspondiente adquisición intracomunitaria en Alemania

Regla de simplificación del artículo 36 Directiva IVA (traspuesta en art. 68.Dos.2 LIVA):

Ejemplo: Envío de componentes para el montaje e instalación de un almacén automatizado

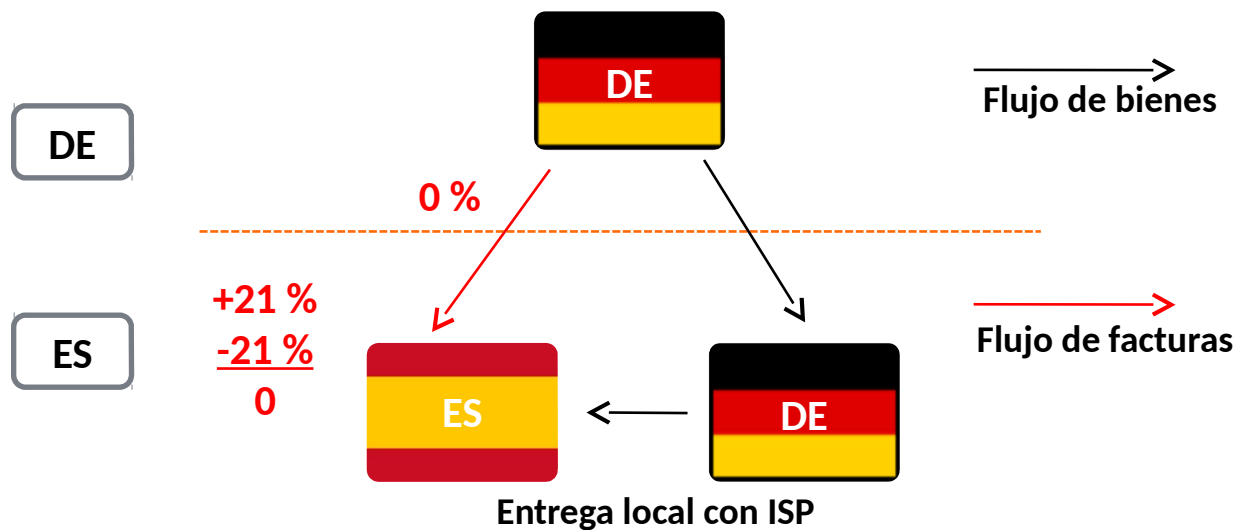


Puesto que los materiales y componentes enviados a España se instalan antes de su puesta a disposición y se inmovilizan no se realiza una adquisición intracomunitaria asimilada y DE no tiene que registrarse en España.

Una vez finalizado el Almacén se produce una entrega local de DE a ES bajo la aplicación de la regla de la inversión del sujeto pasivo.

## Almacenes de consigna

Por regla general el envío de productos al almacén supone una adquisición intracomunitaria asimilada y la ulterior entrega local esta sujeta a la regla de la ISP.



Deducible por ES cuando reciben la factura.

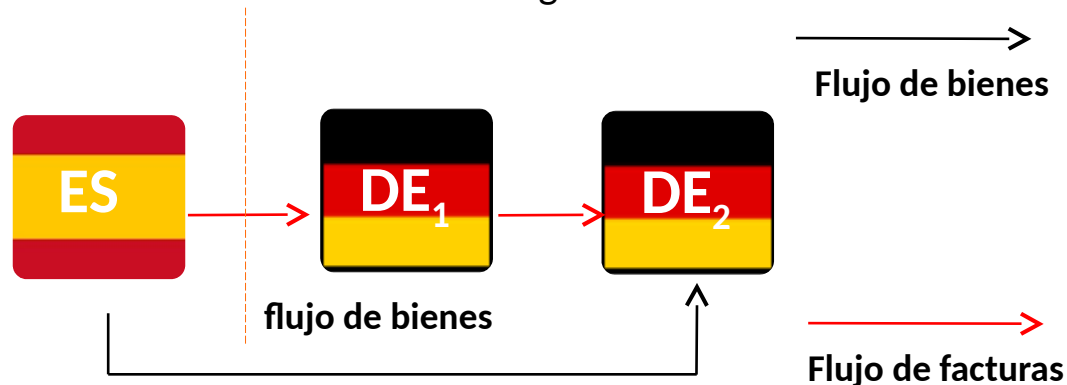
Problemática: Consulta DGT 27-05-2013

Variante: Entregas B2C desde el almacén de consigna

## Entregas en cadena

Jurídicamente se producen dos o más entregas, pero hay un solo movimiento de mercancía.

Problemática: Determinar cual de las entregas es la intracomunitaria o la exportación



Incoterms solo relevantes a efectos interpretativos. Tampoco relevante quien realice o encomiende el transporte.

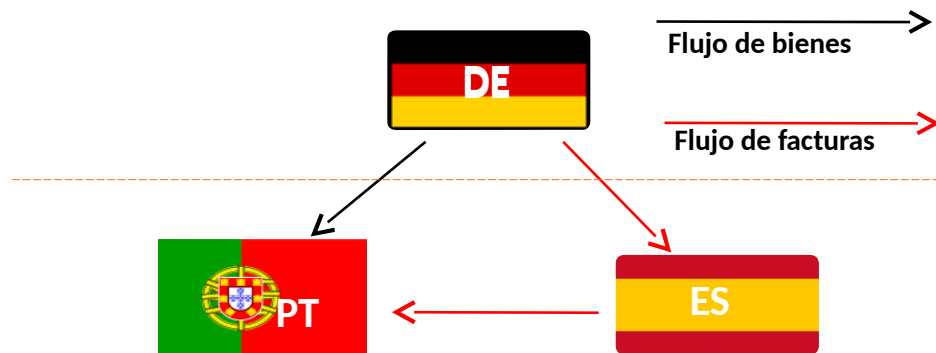
Lo determinante es como lo declaran las partes.

Se el transporte se atribuye a la primera entrega, ES realiza una entrega intracomunitaria exenta. La ulterior entrega sucede ya fuera del ámbito espacial del IVA español.

Si el transporte se atribuye a la 2ª entrega, ES realiza una entrega local sujeta y no exenta de IVA y DE realiza una entrega intracomunitaria exenta.

cont. entregas en cadena

Operaciones triangulares:



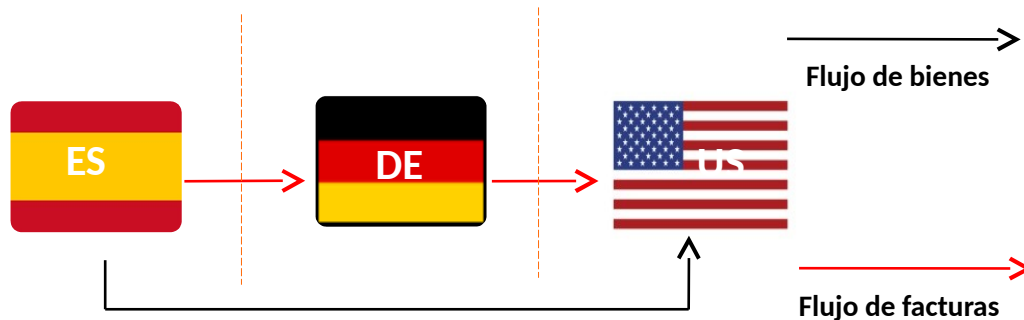
De no existir la regla de simplificación de operaciones triangulares las consecuencias serían:

ES realiza una adquisición intracomunitaria en PT y se tiene que registrar en PT.  
Esto se evita con la regla de la operación triangular.

Requisitos:

- 3 empresarios o profesionales
- registrados en 3 distintos estados miembro
- Transporte intracomunitario de mercancía
- La mercancía va directamente de DE a PT

### Cont. entregas en cadena



Si ES o DE actúan como exportadores conforme a la legislación aduanera realizan una exportación exenta.

La posterior entrega de DE a US ya ocurre fuera del territorio de aplicación del IVA.

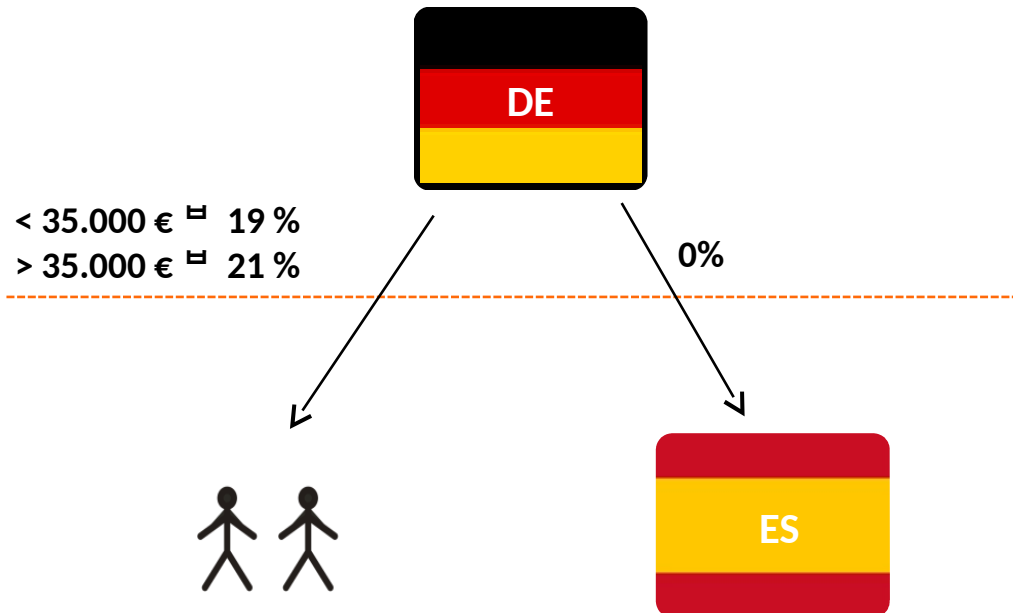
En caso contrario entrega local sujeta a IVA de ES a DE.



## Ventas a distancia

Adquisiciones intracomunitarias B2C

En principio IVA de origen, salvo que se supere durante el año natural precedente la cantidad de 35.000,- €.



## Concepto de establecimiento permanente

Artículo 69.Tres LIVA:

**Lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades empresariales o profesionales y en particular:**

- Sede de dirección, sucursales, oficinas, fabricas, talleres, instalaciones, tiendas
- Agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo

- Minas, canteras, escoriales, pozos de petróleo o de gas
- Obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 12 meses
- Explotaciones agrarias, forestales, o pecuarias
- Instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías
- Centros de compras de bienes o adquisición de servicios

- Bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título

Sin embargo, artículo 11 Reglamento de Ejecución UE 282/2011:

Cualquier establecimiento que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de **medios humanos y técnicos** que le permitan prestar los servicios que suministre.

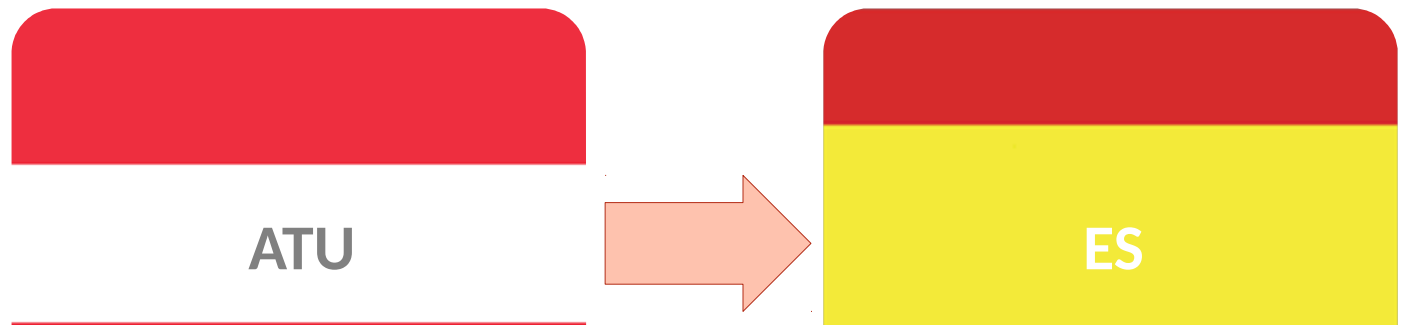
A partir de Reglamento UE 282/2011 el término de EP a efectos de tributación directa e indirecta coincide.

## Establecimiento permanente

Una empresa austriaca diseña, fabrica y suministra la fachada de cristal y escalera de metacrilato para el Appel Store de Madrid.

### Variante 1: La obra dura + de 12 meses

21 %

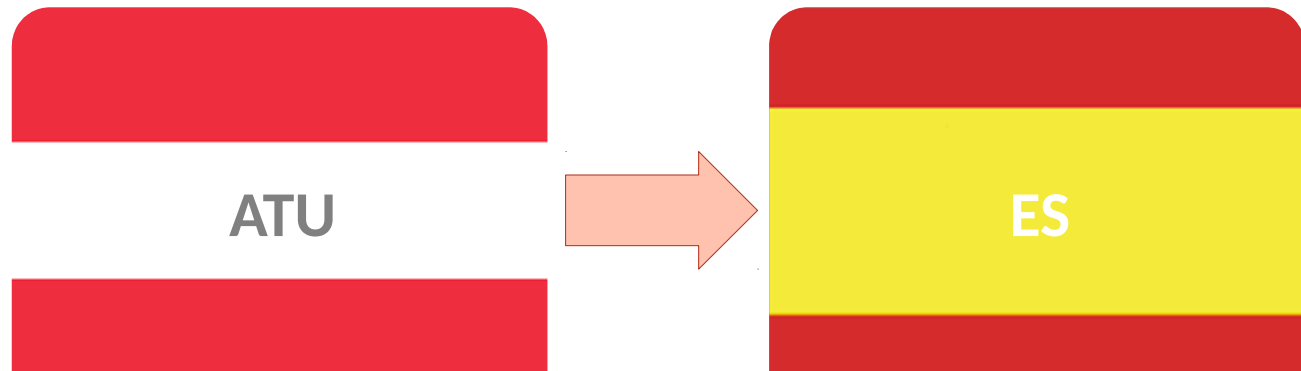


## Establecimiento permanente

Una empresa austriaca diseña, fabrica y suministra la fachada de cristal y escalera de metacrilato para el Appel Store de Madrid.

### Variante 2: La obra dura < de 12 meses

0%  
ISP



## Establecimiento permanente

Una empresa austriaca diseña, fabrica y suministra la fachada de cristal y escalera de metacrilato para el Appel Store de Madrid.

**Variante 3:** La empresa austriaca subcontrata los servicios de montaje a su filial italiana. La obra dura < de 12 meses

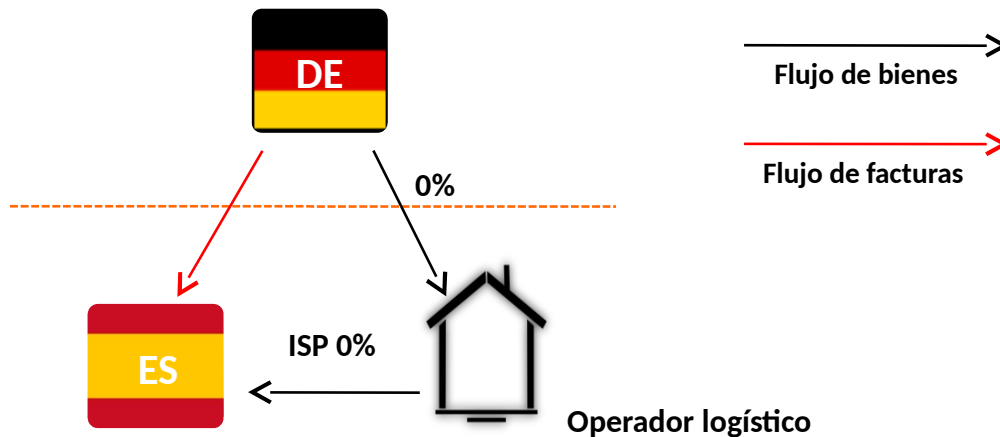


Salvo que pueda considerarse contrato de ejecución de obra si art. 84.Uno. 2 f LIVA en cuyo caso colisión de 2 normas especiales (vid ejemplo en transparencia 21)

cont. Establecimiento permanente

Una empresa alemana de componentes electrónicos mantiene un almacén de consigna en España.

**Variante 1:** El almacén no está alquilado, ni lo tiene en propiedad, ni existe ningún otro derecho real. Solo un contrato de prestación de servicios con un operador logístico.



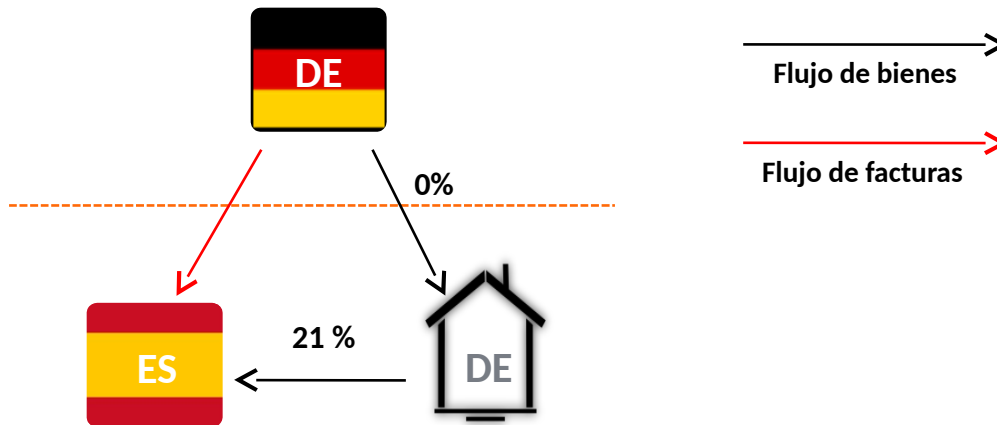


cont. Establecimiento permanente

Una empresa alemana de componentes electrónicos mantiene un almacén de consigna en España.

Variante 2: El almacén lo tiene alquilado.

a) Siguiendo normativa española EP



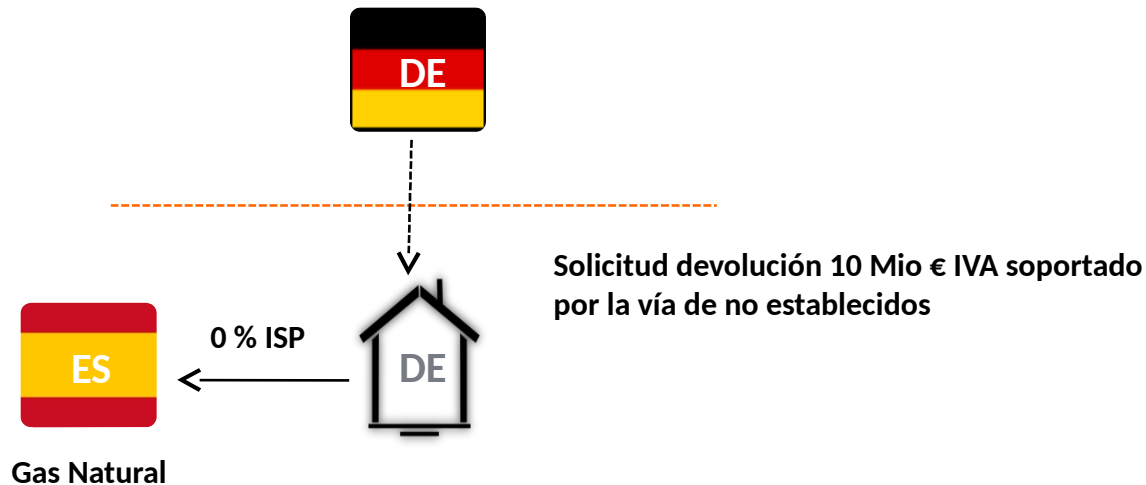
b) Siguiendo Reglamento UE 282/2011

Idem que variante 1

### cont. Establecimiento permanente

Un fondo alemán adquiere un edificio de oficinas nuevo en Madrid y se lo alquila como sede social a Gas Natural. Por la compra del inmueble soporta 10 Mio € de IVA.

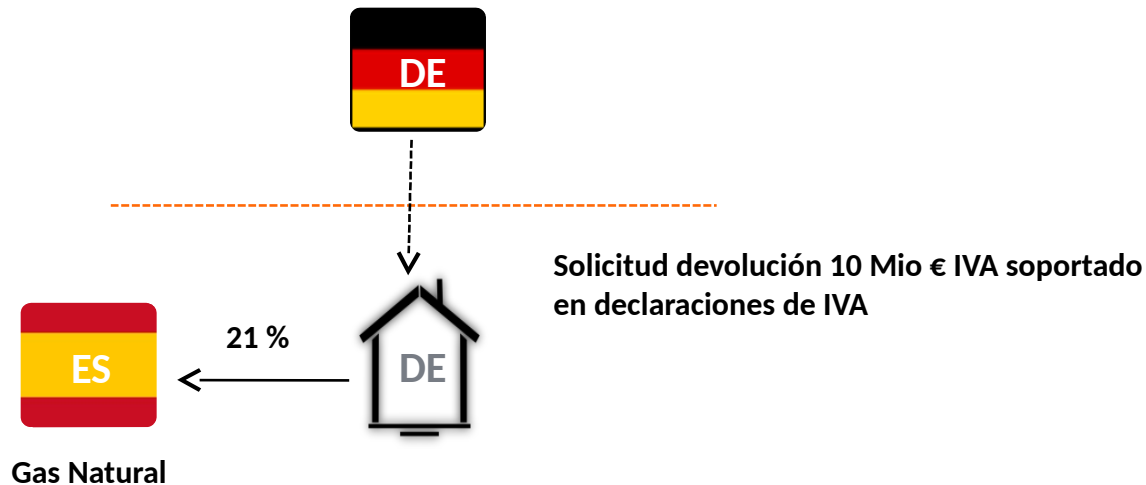
**Variante 1:** En España no cuenta con medios materiales ni personales. La gestión se lleva íntegramente desde Alemania.



### cont. Establecimiento permanente

Un fondo alemán adquiere un edificio de oficinas nuevo en Madrid y se lo alquila como sede social a Gas Natural. Por la compra del inmueble soporta 10 Mio € de IVA.

**Variante 2:** En España cuenta con los servicios que le presta un asset manager, un property manager y una asesoría fiscal y contable (consulta DGT V2915-17 de 13.11.17)



## Devolución del IVA soportado

Dos procedimientos distintos que son incompatibles entre sí: El derivado de la mecánica del Tributo (art. 115 LIVA) y el previsto para sujetos pasivo no establecidos (art. 119 y 119 bis LIVA).

De conformidad con lo establecido en los artículos 119 y 119 bis LIVA el procedimiento previsto para sujetos pasivos no establecidos no resulta aplicable si se da alguno de los siguientes supuestos:

- El sujeto pasivo está establecido
- El sujeto pasivo realiza desde España entregas intracomunitarias o exportaciones
- El sujetos pasivo recibe facturas con ISP

## cont. Devolución del IVA soportado

Las solicitudes de devolución a no establecidos caben anuales o trimestrales. Por ello se ha de atender a si en el respectivo trimestre concurre alguna de las circunstancias antedichas en cuyo caso el IVA soportado se declarará en la correspondiente declaración de IVA. Si en dicho trimestre no se da ninguna de dichas circunstancias habrá que acudir a la vía de no establecidos. Es decir, es posible tener que iniciar 4 o incluso 5 procedimientos distintos para solicitar la devolución del IVA soportado en España.

Plazo para las solicitudes de devolución de no establecidos: 30.09. del año siguiente.

Ver ejemplo anterior sobre la compra de un inmueble para su alquiler