

IVA DE LOS SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES

uc3m | Universidad **Carlos III** de Madrid
Máster Universitario en Tributación

DEFINICIÓN

(art. 69.tres.3º LIVA; art 6 bis Rgto UE/282/2011)

Servicios que tienen por objeto la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza por hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluyendo la cesión o concesión de un derecho al uso para la transmisión, emisión o recepción e, igualmente, la provisión de acceso a redes informáticas.

DEFINICIÓN

(art. 69.tres.3º LIVA; art 6 bis Rgto UE/282/2011)

Están incluidos entre otros los siguientes:

- Servicios de telefonía fija y móvil
- Servicios de videofonía
- Servicios de telefonía prestados a través de internet
- Servicios de correo de voz, llamada en espera, desvío de llamadas
- Radiobúsqueda
- Audiotexto
- Fax, telégrafo y telex
- Acceso a internet
- Conexiones a redes privadas

DEFINICIÓN

(art. 69.tres.3º LIVA; art 6 bis Rgto UE/282/2011)

DGT sigue una interpretación amplia: Está incluida por ejemplo la cesión de fibra óptica (08.03.01) y la cesión de espacios físicos para la prestación de servicios de telecomunicaciones, por ejemplo locutorios (25.11.02 y 16.01.03).

HECHO IMPONIBLE

Servicio

REGLAS DE LOCALIZACIÓN

Regla general: Sede del destinatario

(Art. 69 Uno LIVA B2B y Art. 70.Uno.8º LIVA B2C)

Por consiguiente, el IVA se localiza en el TAIVA cuando:

- El destinatario sea un empresario o profesional establecido en TAIVA
- El destinatario sea un consumidor final teniendo su domicilio o residencia habitual en TAIVA.

REGLAS DE LOCALIZACIÓN

Regla de cierre: Donde se produce el consumo efectivo (art. 70.Dos LIVA)

Requisitos:

- Que los servicios no resulten localizados en el TAIVA ni en el resto de la UE
- Su utilización o explotación efectivas se realicen en el TAIVA
- La condición del destinatario (empresario o consumidor final) es irrelevante

Con efectos desde el 01.01.2019 el IVA se localiza en sede del prestador del servicio cuando concurren los siguientes requisitos:

- Servicios B2C
- Prestador únicamente registrado en un EM
- Importe total de los servicios de tecnológicos no superior a 10.000,- € en el año natural anterior.

No obstante, cabe opción por tributación en destino que comprenderá como mínimo 2 años.

Al ser lo determinante para determinar la localización del IVA el lugar de establecimiento del destinatario, el Rgto UE 282/2011 establece presunciones para determinar la ubicación del cliente:

- Prestación de servicios en ubicaciones concretas como cabina telefónica, zona acceso inalámbrico WIFI, cibercafé, hotel, restaurante: En ese lugar
- Prestación de servicios a través de línea fija terrestre: Lugar de instalación de la línea
- Prestación de servicios a través de redes móviles: El país identificado por el código de teléfono móvil nacional de la tarjeta SIM
- Prestación de servicios a través de dispositivo descodificador, tarjeta de televisión o similar: Donde se encuentre

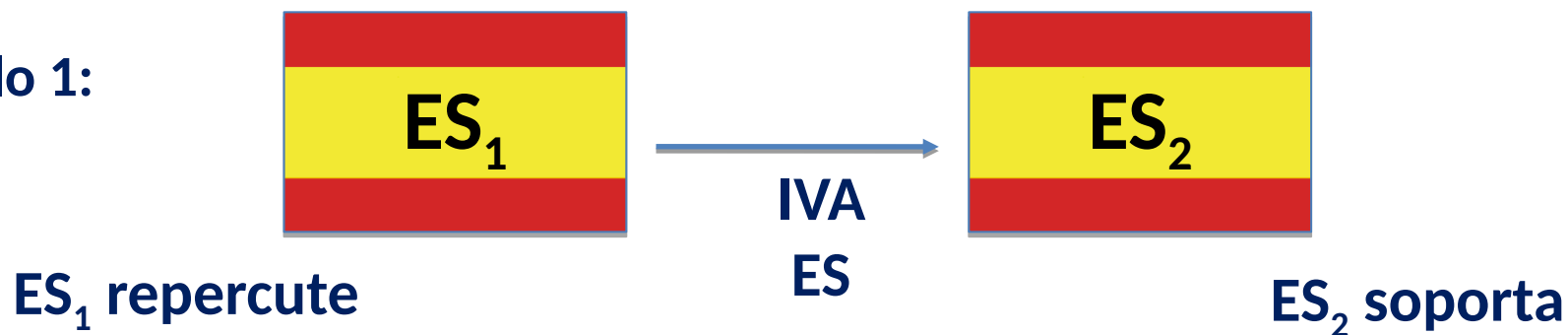
Reglas de localización en particular en función del establecimiento del prestador

Prestador establecido en el TAIVA

Destinatario empresario o profesional (B2B)

- a) Destinatario establecido en TAIVA (Península o Islas Baleares):
Sujeto y no exento de IVA español. Sujeto pasivo lo es el prestador del servicio.

Ejemplo 1:



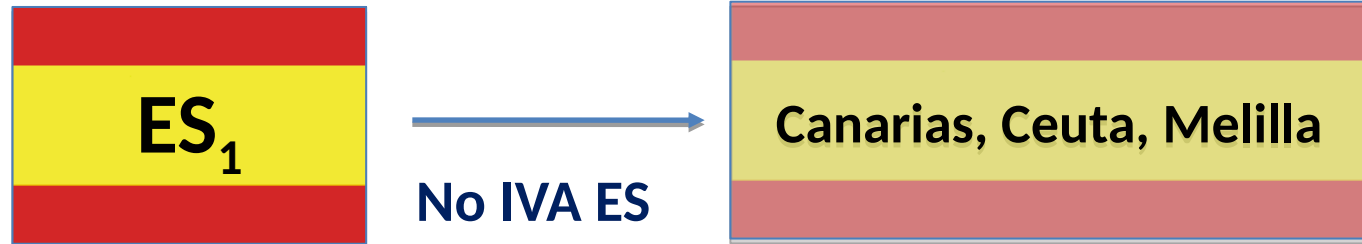
Ejemplos para Prestador establecido en el TAIVA

Destinatario empresario o profesional (B2B)

b) Destinatario establecido en Canarias, Ceuta o Melilla: No sujeto a IVA español salvo aplicación de la regla de cierre (consumo efectivo)

Regla general

Ejemplo 2:



ES no repercute IVA. Se devenga IGIC o IPSI siendo el SP el destinatario por ISP.

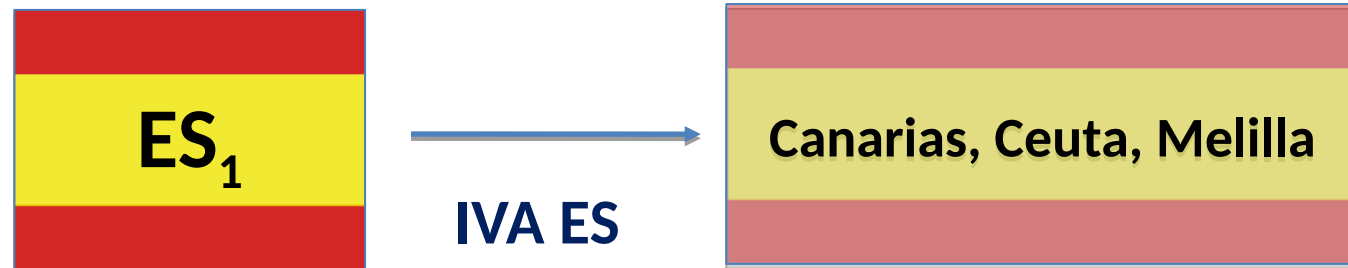
Ejemplos para Prestador establecido en el TAIVA

Destinatario empresario o profesional (B2B)

b) Destinatario establecido en Canarias, Ceuta o Melilla: No sujeto a IVA español salvo aplicación de la regla de cierre (consumo efectivo)

Regla de cierre

Ejemplo 3:



Si el servicio se consume efectivamente en el TAIVA, se devenga IVA ES siendo el SP ES.

Reglas de localización en particular en función del establecimiento del prestador

Ejemplos para Prestador establecido en el TAIVA

Destinatario empresario o profesional (B2B)

- c) Destinatario establecido en otro EM: No sujeto a IVA español sino al IVA del EM del destinatario siendo el SP el destinatario por ISP.

Ejemplo 4:



No IVA ES



Se devenga IVA DE por ISP.

Ejemplos para Prestador establecido en el TAIVA

Destinatario empresario o profesional (B2B)

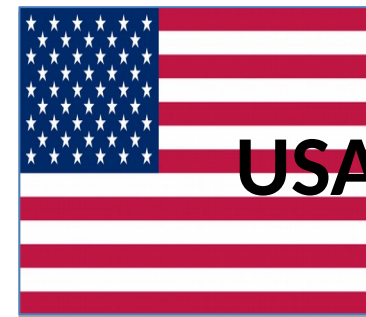
d) Destinatario establecido en tercer país: No sujeto al IVA español salvo aplicación de la regla de cierre (consumo efectivo).

Regla general

Ejemplo 5:



No IVA ES



ES no repercute IVA.

Reglas de localización en particular en función del establecimiento del prestador

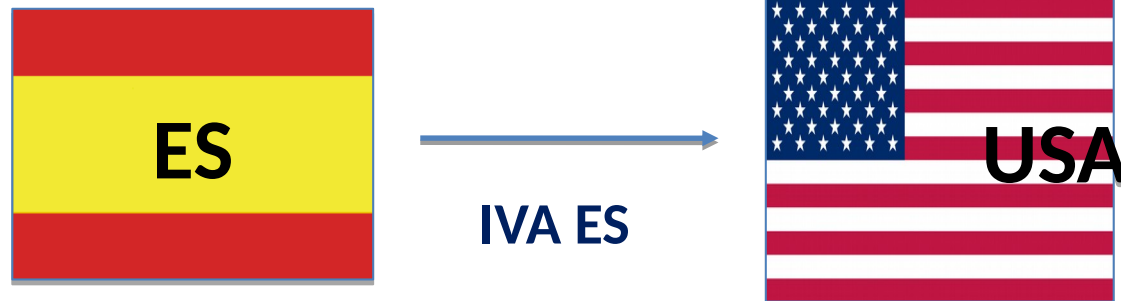
Ejemplos para Prestador establecido en el TAIVA

Destinatario empresario o profesional (B2B)

d) Destinatario establecido en tercer país: No sujeto al IVA español salvo aplicación de la regla de cierre (consumo efectivo).

Regla de cierre

Ejemplo 6:



Si el servicio se consume efectivamente en TAIVA, se devenga IVA ES siendo el SP ES.

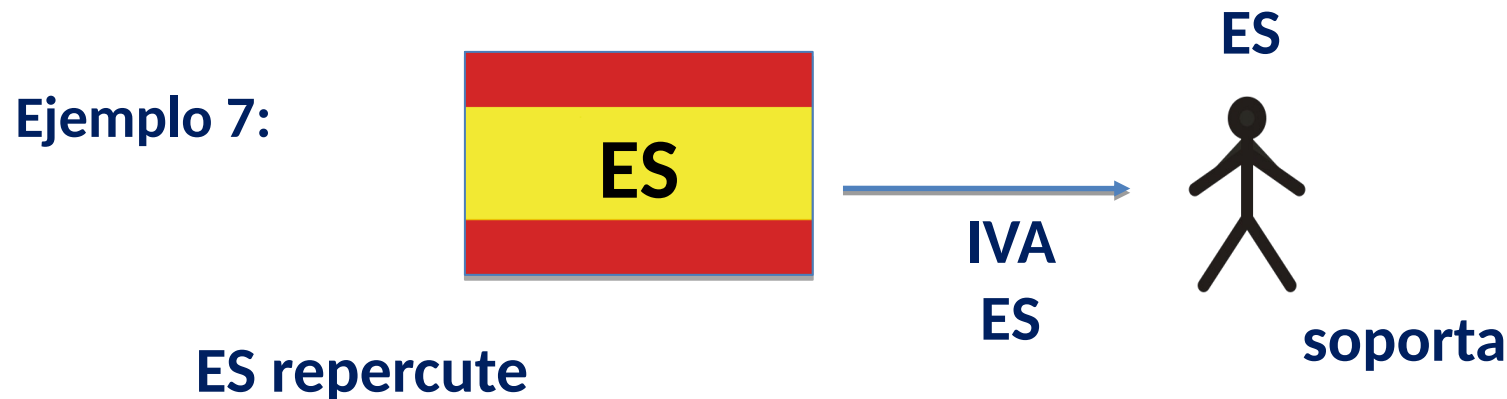
REGLAS DE LOCALIZACIÓN

Reglas de localización en particular en función del establecimiento del prestador

Ejemplos para Prestador establecido en el TAIVA

Destinatario consumidor final (B2C)

a) Destinatario establecido en TAIVA (Península o Islas Baleares):
Sujeto y no exento de IVA español.



Ejemplos para Prestador establecido en el TAIVA

Destinatario consumidor final (B2C)

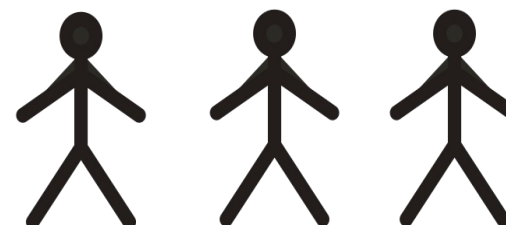
- b) Destinatario establecido en Canarias, Ceuta o Melilla: No sujeto a IVA español salvo aplicación de la regla de cierre (consumo efectivo). Es decir, idem que en B2B con la diferencia de que no aplica ISP.

Ejemplo 8:



→
No IVA ES

Canarias, Ceuta, Melilla



ES no repercute IVA sino IGIC o IPSI al no aplicarse ISP, salvo regla de cierre.

Ejemplos para Prestador establecido en el TAIVA

Destinatario consumidor final (B2C)

c) Destinatario establecido en otro EM: No sujeto a IVA español sino al IVA del EM del destinatario siendo el SP el prestador del servicio, si bien puede optar por el régimen especial de ventanilla única de la Unión (MOSS)

Ejemplo 9:



→
No IVA ES



ES no repercute IVA ES sino IVA DE --> Obligación de registro en DE salvo:

- a partir de 01.01.19 y volumen servicios año anterior no >10.000 €
- MOSS

Para determinar si B2B o B2C -> VIES

Ejemplos para Prestador establecido en el TAIVA

Destinatario consumidor final (B2C)

d) Destinatario establecido en tercer país: No sujeto al IVA español salvo aplicación de la regla de cierre (consumo efectivo).

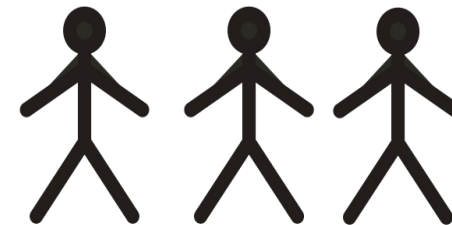
Regla general

Ejemplo 10:



→
No IVA ES

3er País



ES no repercute IVA.

Ejemplos para Prestador establecido en el TAIVA

Destinatario consumidor final (B2C)

d) Destinatario establecido en tercer país: No sujeto al IVA español salvo aplicación de la regla de cierre (consumo efectivo).

Regla de cierre

Ejemplo 11:



Si el servicio se consume efectivamente en TAIVA, se devenga IVA ES siendo el SP ES.

Prestador establecido en un EM distinto a ES

- a) Destinatario establecido en TAIVA y SP de IVA (B2B): Se devenga IVA español siendo SP el destinatario por ISP.

Ejemplo 12:



IVA ES por ISP

DE no repercute ningún IVA.

El IVA se devenga en sede de ES que al mismo tiempo lo soporta.

Ejemplos para Prestador establecido en un EM distinto a ES

- b) Destinatario establecido en TAIVA y consumidor final (B2C): Se devenga IVA español a repercutir por el prestador del servicio salvo régimen especial de ventanilla única de la Unión (MOSS)

Ejemplo 13:



DE ha de repercutir e ingresar IVA ES salvo MOSS.

Reglas de localización en particular en función del establecimiento del prestador

Ejemplos para Prestador establecido en un EM distinto a ES

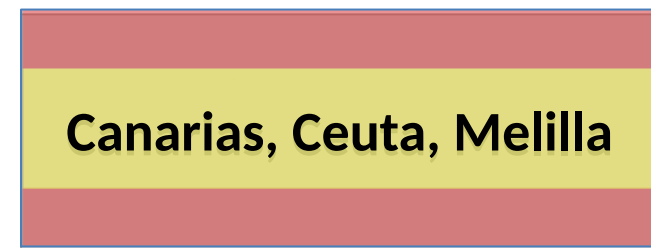
- c) Destinatario es un empresario establecido en Canarias, Ceuta o Melilla (B2B): Se devenga IGIC o IPSI siendo el sujeto pasivo el destinatario por ISP salvo regla de cierre.

Regla general

Ejemplo 14:



No IVA



DE no repercute IVA. Se devenga IGIC o IPSI siendo el SP el destinatario por ISP.

Reglas de localización en particular en función del establecimiento del prestador

Ejemplos para Prestador establecido en un EM distinto a ES

- c) Destinatario es un empresario establecido en Canarias, Ceuta o Melilla (B2B): Se devenga IGIC o IPSI siendo el sujeto pasivo el destinatario por ISP salvo regla de cierre .

Regla de cierre



Si el servicio se consume efectivamente en el TAIVA, se devenga IVA ES siendo el SP DE.

En caso de aplicarse la regla de cierre se tiene que registrar el empresario receptor del servicio por ser el SP atendiendo al art. 84.Uno.2ºa).a') LIVA según el cual, en caso de prestaciones de servicios entre dos no establecidos en los que el IVA se localice en España, se produce ISP en caso de servicios generales B2B del art. 69 LIVA.

Ejemplos para Prestador establecido en un EM distinto a ES

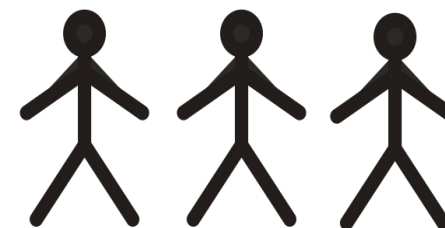
- d) Destinatario es un consumidor final establecido en Canarias, Ceuta o Melilla (B2C): Se devenga IGIC o IPISI siendo el sujeto pasivo el prestador del servicio, salvo regla de cierre (vid ejemplo 7).

Ejemplo 16:



→
No IVA

Canarias, Ceuta, Melilla



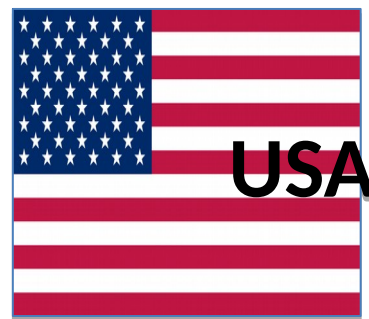
DE no repercute IVA sino IGIC o IPISI al no aplicarse ISP, salvo regla de cierre.

Prestador establecido fuera de la UE

Destinatario empresario o profesional (B2B)

- a) Destinatario establecido en TAIVA (Península o Islas Baleares): Sujeto y no exento de IVA español. Sujeto pasivo lo es el destinatario del servicio por ISP.

Ejemplo 17:



→
No IVA ES



IVA ES por ISP

USA no repercute IVA ES porque ES es sujeto pasivo por ISP.

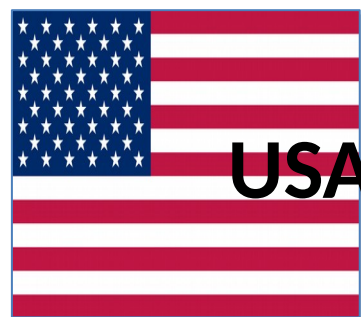
Ejemplos para Prestador establecido fuera de la UE

Destinatario empresario o profesional (B2B)

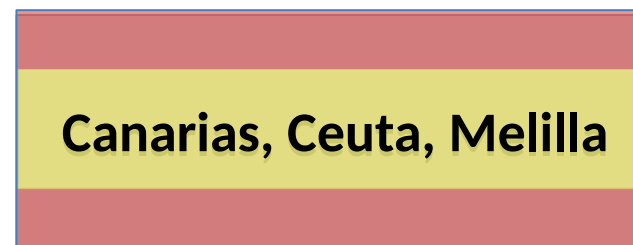
b) Destinatario establecido en Canarias, Ceuta o Melilla: No sujeto a IVA español salvo aplicación de la regla de cierre (consumo efectivo). En caso de aplicarse la regla de cierre se tiene que registrar el empresario prestador del servicio por ser el SP atendiendo al art. 84.Uno.2.a)a') LIVA según el cual en caso de prestaciones de servicios entre dos no establecidos en los que el IVA se localice en España solo se produce ISP en caso de servicios generales B2B del art. 69 LIVA.

Regla de cierre:

Ejemplo 18:



IVA ES



Si el servicio se consume efectivamente en el TAIVA, se devenga IVA ES siendo el SP Canarias, Ceuta, Melilla según art. 84.Uno.2.a)a')LIVA. Se tiene que registrar Canarias, Ceuta, Melilla.

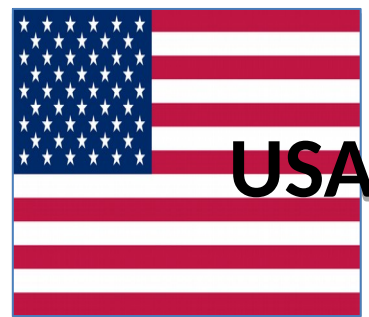
Reglas de localización en particular en función del establecimiento del prestador

Ejemplos para Prestador establecido fuera de la UE

Destinatario empresarial o profesional (B2B)

- c) Destinatario establecido en otro EM: No sujeto a IVA español sino al IVA del EM del destinatario siendo el SP el destinatario por ISP.

Ejemplo 19:



→
No IVA



Se devenga IVA DE por ISP.

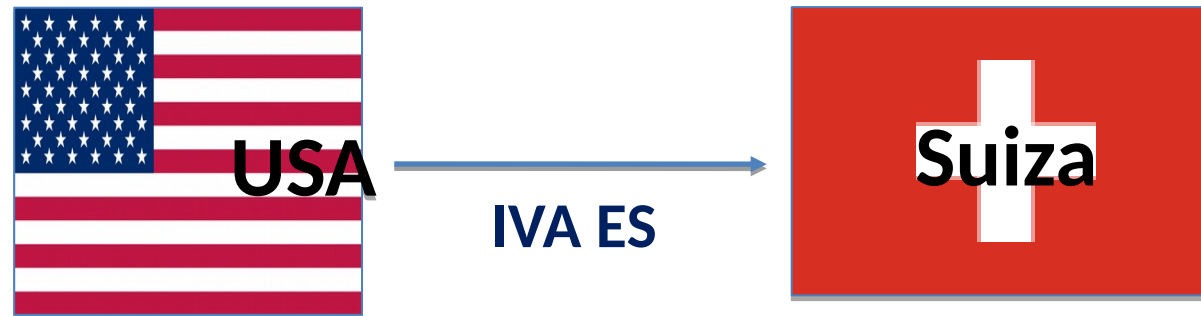
Ejemplos para Prestador establecido fuera de la UE

Destinatario empresario o profesional (B2B)

- d) Destinatario establecido en tercer país: No sujeto al IVA español salvo aplicación de la regla de cierre (consumo efectivo). En caso de aplicarse la regla de cierre se tiene que registrar el empresario prestador del servicio por ser el SP (vid. ejemplo 18).

Regla de cierre:

Ejemplo 18:



Si el servicio se consume efectivamente en el TAIVA, se devenga IVA ES siendo el SP Suiza según art. 84.Uno.2.a)a')LIVA. Se tiene que registrar Suiza.

Ejemplos para Prestador establecido fuera de la UE

Destinatario consumidor final (B2C)

- a) Destinatario establecido en TAIVA (Península o Islas Baleares):
Sujeto y no exento de IVA español.
Sujeto pasivo lo es el prestador del servicio por no resultar de aplicación la regla ISP.

Ejemplos para Prestador establecido fuera de la UE

Destinatario consumidor final (B2C)

b) Destinatario establecido en Canarias, Ceuta o Melilla:

No sujeto a IVA español salvo aplicación de la regla de cierre (consumo efectivo).

En caso de aplicarse la regla de cierre se tiene que registrar el empresario prestador del servicio por ser el SP.

Ejemplos para Prestador establecido fuera de la UE

Destinatario consumidor final (B2C)

- c) Destinatario establecido en otro EM: No sujeto a IVA español sino al IVA del EM del destinatario siendo el SP el prestador del servicio que se ha de registrar en el EM de destino salvo MOSS

Regla general:

Ejemplo 20:



USA ha de repercutir IVA alemán.

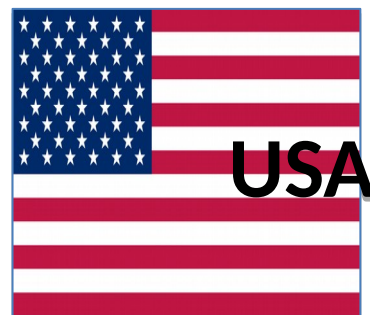
Ejemplos para Prestador establecido fuera de la UE

Destinatario consumidor final (B2C)

- c) Destinatario establecido en otro EM: No sujeto a IVA español sino al IVA del EM del destinatario siendo el SP el prestador del servicio que se ha de registrar en el EM de destino **salvo MOSS**

MOSS ES:

Ejemplo 21:



MOSS siendo ES el estado de identificación. USA repercute e ingresa IVA ES

REGLAS DE LOCALIZACIÓN

Reglas de localización en particular en función del establecimiento del prestador

Ejemplos para Prestador establecido fuera de la UE

Destinatario consumidor final (B2C)

d) Destinatario establecido en tercer país:

No sujeto al IVA español salvo aplicación de la regla de cierre (consumo efectivo).

En caso de aplicarse la regla de cierre se tiene que registrar el empresario prestador del servicio por ser el SP.

DEVENGO

Regla especial prevista para servicios de tracto sucesivo o continuados en el art. 75.Uno.7º LIVA: Devengo en el momento de la exigibilidad o si esta no se hubiera establecido o se hubiera fijado en una periodicidad superior al año el 31.12 de cada año.

Una empresa proveedora de acceso a internet factura y cobra la totalidad de la cuota anual por sus servicios en el momento del perfeccionamiento del correspondiente contrato de servicios.

En agosto de 2018 recibe un requerimiento de Hacienda por no coincidir la cifra del volumen de operaciones declarado en el modelo resumen anual de IVA del año 2017 (mod. 390) con la cifra de negocios declarada en el IS de ese mismo año.

¿Puede esto suceder?

¿Que cabría alegar ante la Administración?

A la adquisición de derechos audiovisuales de los clubes de fútbol, según la DGT, no le resulta de aplicación la regla especial de los servicios continuados, produciéndose el devengo cuando se presten las operaciones gravadas (10.12.2003).

Tarjetas de prepago (por ejemplo tarjetas de prepago telefónico):
En la medida en que solo puedan ser utilizadas para la adquisición de servicios previamente identificados y sujetos al mismo tratamiento a efectos de IVA el prepago equivale a un pago anticipado que devenga el IVA (art. 75.Dos LIVA, DGT 05.09.2002).
Si por el contrario se trata de una tarjeta que permite adquirir bienes o servicios no identificados en el momento de la emisión del título, la mera emisión y entrega de dichos títulos no se considera en sí misma una operación relevante a efectos de IVA según la doctrina DGT emitida en relación con cheques regalo.

BASE IMPONIBLE

No existe particularidad por motivo del servicio de telecomunicaciones.

TIPO IMPOSITIVO

No existe particularidad. En todo caso tipo general (DGT CV 8-9-10).

SUJETO PASIVO

La única particularidad consiste en la aplicación del art. 84.Uno.2º.a).a') LIVA según la cual en el caso de que tanto el prestador del servicio como el destinatario sean no residentes y no establecidos en España, localizándose el IVA en este país (por ejemplo por la regla de cierre del art. 70.Dos LIVA) se aplica la regla de la ISP, debiéndose registrar el receptor del servicio por ser el SP de la operación (vid. ejemplo 18)



Si el servicio se consume efectivamente en el TAIVA, se devenga IVA ES siendo el SP Canarias, Ceuta, Melilla según art. 84.Uno.2.a)a')LIVA. Se tiene que registrar Canarias, Ceuta, Melilla.

REGIMEN ESPECIAL DE VENTANILLA UNICA / MOSS (MINI ONE-STOP SHOP)

Finalidad, simplificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias al prestador de servicios no comunitarios o comunitarios establecidos en otro EM distinto al TAIVA, cuyos destinatarios residen en distintos EM y son consumidores finales.

Régimen exterior a la UE para empresarios no comunitarios que prestan servicios tecnológicos a consumidores finales residentes en la Comunidad.

Desde 01.01.19 cabe acogerse a este régimen también a empresarios no establecidos en la UE pero registrados en un EM.

REGIMEN ESPECIAL DE VENTANILLA UNICA / MOSS (MINI ONE-STOP SHOP) Régimen exterior a la UE

Ejemplo 22:



Japón



DE



Canarias



FR



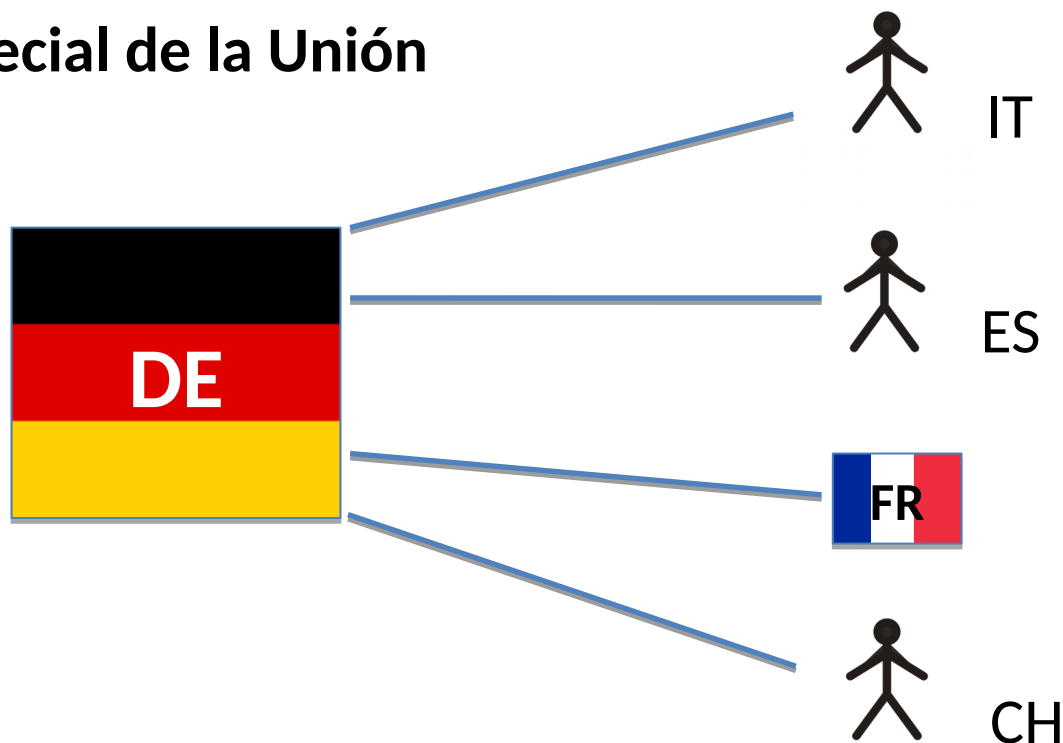
Puede optar por el régimen exterior a la Unión en relación con los servicios de telecomunicaciones prestados a consumidores finales alemanes y franceses.

Régimen de la UE para empresarios comunitarios que presten servicios tecnológicos a consumidores finales en otros EM.

El Estado de Identificación es aquel en el que el empresario tiene la sede de su actividad, o, si esta está fuera de la UE, el EM en el que tenga un EP.

Si tiene EP en varios EM será aquél por el que opte el empresario

Ejemplo 23:
Régimen especial de la Unión



DE puede optar por el régimen especial de la Unión en relación con servicios de telecomunicación prestados a consumidores finales IT y ES.

Características de ambos regímenes:

- Son optativos.
- La gestión del IVA se encomienda al Estado de identificación.
- Los empresarios que se acojan al mismo se han de registrar en el Estado de identificación y presentar en él declaraciones de IVA periódicas (en España modelos 368) ingresando, mediante las mismas, la totalidad del IVA devengado en cualquiera de los EM.

Opción por los regímenes especiales

En España mediante el modelo 034 y surtiendo efectos desde el primer día del trimestre siguiente a la presentación de la declaración o, si los servicios ya se hubieran comenzado a prestar, la declaración se ha de presentar como tarde el décimo día del mes siguiente a la fecha de inicio de las operaciones surtiendo efectos en ese caso desde el inicio de las operaciones.

Renuncia a los regímenes especiales

En España mediante el modelo 034 en los 15 días anteriores a finalizar el trimestre natural anterior a aquel en el que se pretenda dejar de utilizar el régimen especial. Surte efectos a partir del primer día del trimestre natural siguiente y por un periodo mínimo de dos trimestres naturales posteriores.

Cambio de EM de identificación

Hay que presentar la declaración de cese en el EM de identificación en el que se estaba registrado y una declaración de inicio en el nuevo EM.

Ambas declaraciones se han de presentar a más tardar el décimo día del mes siguiente a aquel en el que se pretenda el cambio.

Si la declaración de cese se presenta un día distinto del último día de un trimestre natural, ese trimestre se habrán de presentar las declaraciones en el EM de cese y en el nuevo EM en proporción a los días de registro en cada uno de ellos.

Obligaciones formales y materiales:

- Presentación de declaraciones trimestrales (en España modelo 368) en el plazo de los primeros 20 días naturales siguientes a cada trimestre ingresando la totalidad del IVA repercutido en los diversos EM.

En su caso estas declaraciones se han de presentar a cero.

En estas declaraciones no se puede deducir el IVA soportado.

- Llevanza y conservación durante 10 años de un libro registro de las operaciones incluidas en estos regímenes especiales incluyendo, entre otros datos, la identificación de los EM de consumo, la BI, tipo y cuota adeudada.

Deducción del IVA soportado

Régimen exterior a la Unión: En el caso de prestadores de servicio establecidos en terceros países, el IVA soportado se podrá reclamar por el procedimiento establecido para empresarios no establecidos sin tener que cumplir el requisito de la reciprocidad ni nombrar a un representante fiscal.

Régimen de la UE: En el caso de realizar otras operaciones en el EM de consumo que obliguen a presentar en dicho Estado declaraciones periódicas de IVA en dichas declaraciones. En caso contrario solicitando la devolución del IVA soportado por la vía prevista para empresarios no establecidos

uc3m | Universidad **Carlos III** de Madrid
Máster Universitario en Tributación